

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed KHIDHER -Biskra
Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences Commerciales



جامعة محمد خيضر - بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

الموضوع

دور نظام التكلفة على أساس الأنشطة في ترشيد تكاليف
الإنتاج

دراسة حالة: مطاحن الزيبان - القنطرة -

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

الأستاذ المشرف:

غضاب رانية

إعداد الطالبان:

برغوتي نهاد

بخوش رونق

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّفة	مؤسسة الانتماء
1	العمرى أصيلة		رئيسا	جامعة بسكرة
2	غضاب رانية		مشرفا	جامعة بسكرة
3	سلطاني زوليخة		ممتحنا	جامعة بسكرة

السنة الجامعية: 2020/2019



إهداء نهاد

الحمد لله الذي رزقنا من العلم ما لم نكن نعلم ووفقنا في هذا ولم نكن لنصل إليه لولا فضل الله علينا أما بعد:

أهدي ثمرة عملي هذا إلى من كان سندا لي وتاجا أرفع به رأسي، إلى من سعى جاهدا في رعايتي وتربيتي وتعليمي "أبي العزيز"

إلى ينبوع العطف والحنان والحب، إلى من جعلت الجنة تحت أقدامها "أمي الغالية"

إلى رياحين حياتي وأعلى ما في الوجود، إلى إخوتي وأخواتي

إلى صديقتي ورفيقتي في هذا الإنجاز "بخوش رونق"

إلى كل الأهل والأحبة والأصدقاء

إلى كل من حوتهم ذاكرتي ونسأهم قلبي

"برغوتي نهاد"

إهداء رونق

إلى من علمني الصبر و الاجتهاد و من وهب نفسه لإسعادنا روح أبي الطاهرة " عبد الحميد "

إلى الشمعة التي أنارت دربي وأعلى إنسان في الوجود أمني أطال الله في عمرها " حميدة بن

هرهور "

إلى من حبهم يجري في عروقي و يلهج بذكراهم فؤادي إلى إخوتي " أيمن و أيوب "

إلى من سرنا سويا و نحن نشق طريق النجاح صديقتي " نهاد برغوتي "

إلى كل من حوتهم ذاكرتي و نساهم قلمي

"بخوش رونق"

شكر وعرفان

قال الله تعالى: " لئن شكرتم لأزيدنكم "

الحمد والشكر لله الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل وأنعم علينا بنعمة العلم وهدانا إلى نوره ويسر لنا المصاعب.

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: { من اصطنع منكم معروفا فجازوه، فإن عجزتم عن

مجازته فادعوا له حتى تعلموا أنكم قد شكرتم، فإن الله يحب الشاكرين }

بداية نوجه تحية شكر وإخلاص وامتنان نتقدم بها إلى الأستاذة المشرفة "د/غضاب رانية" على متابعتها لنا طوال مدة التحضير لهذه المذكرة، وخاصة توجيهاتها ونصائحها القيمة، وكذلك نشكر كل عمال مؤسسة "مطاحن الزيبان القنطرة" وخاصة المحاسب المالي.

ونشكر كل من ساندنا ولو بكلمة مفيدة من قريب أو بعيد لإتمام هذا العمل المتواضع وإليهم كافة التقدير والإحترام.

المخلص

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة الدور الذي يلعبه نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في ترشيد تكاليف الإنتاج، وذلك باعتباره من الأنظمة الحديثة في محاسبة التكاليف حيث يعمل على تحقيق مستوى متميز من الدقة في تحديد التكاليف من خلال تركيزه على الأنشطة.

ومن أجل تحقيق أهداف هذه الدراسة سيتم تطبيق معطيات البحث وإدراجها على الواقع الميداني بمؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة وذلك بالاعتماد على دراسة وتحليل الوثائق المحاسبية الخاصة بأقسام المؤسسة محل الدراسة، حيث تم التوصل إلى أن نظام التكلفة على أساس الأنشطة قد ساهم في تخفيض تكاليف الإنتاج للمؤسسة وذلك عن طريق التخصيص الدقيق للتكاليف غير المباشرة وعن طريق إلغاء الأنشطة غير المضيفة للقيمة.

الكلمات المفتاحية: تكاليف الإنتاج، نظام التكلفة على أساس الأنشطة، محاسبة التكاليف.

Abstract

The study aims to understand the role of the ABC (Activity based costing) as a modern cost accounting system that achieves a high level of accuracy in determining costs by focusing on activities.

To achieve the objectives of this study, the research data will be applied and included in the field reality in the Al-Zayban-Al-Qantara corporation, depending on the study and analysis of the accounting documents of the departments of the institution in question. It was found that the cost system based on activities had contributed to reducing the costs of production for the enterprise by carefully allocating indirect costs and by eliminating non-value-hosting activities.

Key words: production costs, activity based costing, cost accounting.

الصفحة	المحتوى
	إهداء
	شكر وعرفان
	الملخص
	قائمة المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
أ	مقدمة
5	الفصل الأول: مساهمة نظام التكلفة على أساس الأنشطة في ترشيد تكاليف الإنتاج
6	تمهيد
7	المبحث الأول: الإطار النظري لنظام التكلفة على أساس الأنشطة
7	المطلب الأول: التطور التاريخي لنظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) ومفهومه
16	المطلب الثاني: أهداف وأهمية نظام ABC
18	المطلب الثالث: مراحل عمل نظام ABC
23	المطلب الرابع: نظام التكلفة على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC)
30	المبحث الثاني: ماهية تكاليف الإنتاج
30	المطلب الأول: تعريف الإنتاج، عوامله وأنظمته
33	المطلب الثاني: تعريف تكاليف الإنتاج
34	المطلب الثالث: أنواع تكاليف الإنتاج

40	المطلب الرابع: طرق فصل تكاليف الإنتاج
44	المبحث الثالث: دور نظام ABC في ترشيد تكاليف الإنتاج
44	المطلب الأول: الفرق بين نظام ABC والأنظمة التقليدية
46	المطلب الثاني: مفهوم وأهمية تخفيض تكاليف الإنتاج
47	المطلب الثالث: ترشيد تكاليف الإنتاج باستخدام نظام ABC
51	خلاصة الفصل
52	الفصل الثاني: ترشيد تكاليف الإنتاج باستخدام نظام ABC في مؤسسة مطاحن الزيبان-القنطرة
53	تمهيد
54	المبحث الأول: نظرة عامة حول مؤسسة مطاحن الزيبان-القنطرة
54	المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة وخصائصها
55	المطلب الثاني: أهداف المؤسسة و سياساتها
57	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
63	المبحث الثاني: محاولة تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة في المؤسسة محل الدراسة
63	المطلب الأول: مراحل تطبيق نظام ABC في المؤسسة محل الدراسة
81	المطلب الثاني: ترشيد تكاليف الإنتاج في المؤسسة محل الدراسة
83	خلاصة الفصل
84	الخاتمة
87	قائمة المراجع
92	الملاحق

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	أمثلة عن مسببات التكلفة	15
02	الروابط بين مختلف أنواع تكاليف الإنتاج	40
03	مقارنة بين نظام ABC والأنظمة التقليدية	44
04	تصنيف منتجات المؤسسة	63
05	التكاليف المباشرة لسنة 2018	64
06	التكاليف غير المباشرة لسنة 2018	64
07	تحديد الأنشطة والتكاليف المتعلقة بها لسنة 2018	66
08	تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط	69
09	مصفوفة الأنشطة ومسببات التكلفة	72
10	تجميع الأنشطة بمراكز التكلفة	73
11	حجم مسبب التكلفة لكل مركز	74
12	تكلفة مسبب التكلفة لكل مركز	77
13	حساب حجم مسببات التكلفة لكل مركز حسب خطي إنتاج الدقيق والفريشة	78
14	سعر التكلفة لسنة 2018 حسب نظام ABC	80
15	تكاليف الأنشطة غير المضيفة للقيمة	81

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	مبدأ نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	9
02	نموذج النشاط في المؤسسة	11
03	تصنيف التكاليف والأنشطة حسب نظام ABC	14
04	تحليل وتصنيف الأنشطة المضيفة للقيمة	19
05	الإطار العام لنظام تكلفة الأنشطة ABC	21
06	مراحل عمل نظام TDABC	27
07	أنواع تكاليف الإنتاج	35
08	العلاقة بين التكاليف الثابتة وحجم النشاط	37
09	العلاقة بين التكاليف المتغيرة وحجم النشاط	38
10	العلاقة بين التكاليف الثابتة، المتغيرة وحجم النشاط	39
11	التمثيل البياني لمعادلة التكاليف حسب طريقة الحد الأقصى والأدنى	42
12	التمثيل البياني لخط الانحدار	43
13	سلسلة القيمة لبورتر	48
14	الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الزيبان-القنطرة	57

لقد شهد العالم تحولات متزايدة في بيئة الأعمال، وذلك من خلال التقدم السريع في تقنية المعلومات خاصة في الجانب المالي والمحاسبي، وتبعاً لتزايد هذه التطورات أصبح لزاماً على المؤسسات الاقتصادية التكيف وبسرعة مع هذه التغيرات من أجل إستمراريتها.

ولعل من أهم ما يشغل المؤسسات لضمان بقائها هو تحقيق الربح المستمر من خلال تقديم منتجات عالية الجودة وبأقل تكلفة ممكنة، وهذا ما استدعى إلى ضرورة تبني أنظمة حديثة لمحاسبة التكاليف لمواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال الحديثة.

ونظراً لقصور الأنظمة التقليدية التي لم تعد تتماشى مع المعطيات البيئية الصناعية الحديثة، وعدم توفرها على معلومات دقيقة حول التكلفة، وأيضاً الانتقادات التي واجهتها هذه الأنظمة التقليدية، أدى هذا إلى ظهور ما يعرف بنظام التكلفة على أساس الأنشطة الذي يعتمد أساساً على التحديد الدقيق والسليم لتكلفة المنتجات، وكذا تخصيص أكثر دقة لعناصر التكاليف الغير مباشرة.

فعندما تكون المعلومات عن تكاليف الإنتاج والأنشطة داخل المؤسسة محددة بشكل دقيق، تجعل المسيرين يتخذون قرارات صحيحة بترشيد هذه التكاليف والتحكم فيها.

✓ إشكالية الدراسة:

من خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

كيف يتم ترشيد تكاليف الإنتاج باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة؟

ولتوضيح الإشكالية الرئيسية للموضوع لابد من طرح التساؤلات الفرعية التالية:

1. هل يساعد نظام التكلفة على أساس الأنشطة في التحديد الدقيق للتكاليف والتحكم فيها؟
2. هل يمكن لنظام التكلفة على أساس الأنشطة ترشيد تكاليف الإنتاج؟
3. هل تتوفر المؤسسة محل الدراسة على المتطلبات اللازمة لتطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة؟

✓ فرضيات الدراسة:

1. يساعد نظام التكلفة على أساس الأنشطة في التحديد الدقيق للتكاليف والتحكم فيها.
2. يمكن لنظام التكلفة على أساس الأنشطة ترشيد تكاليف الإنتاج.

3. إن المؤسسة محل الدراسة تتوفر على المتطلبات اللازمة لتطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة.

✓ أسباب اختيار الموضوع:

يعود اختيارنا لهذا الموضوع إلى عدة أسباب نذكر من بينها ما يلي:

1. الرغبة في الإطلاع على الموضوع نظرا لأهميته في تخصصنا العلمي.
2. كون أن نظام التكلفة على أساس الأنشطة يعتبر من الأنظمة الحديثة في محاسبة التكاليف.
3. الرغبة في تطبيق هذا النظام على أرض الواقع.

✓ أهداف الدراسة:

1. محاولة توضيح أهمية نظام التكلفة على أساس الأنشطة مقارنة بالنظم التقليدية.
2. محاولة إبراز دور نظام التكلفة على أساس الأنشطة في ترشيد وتخفيض التكاليف.
3. محاولة تطبيق نظام ABC على المؤسسة محل الدراسة.

✓ أهمية موضوع الدراسة:

يعد نظام التكلفة على أساس الأنشطة من الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف، حيث جاء لمعالجة القصور الذي تعاني منه الأساليب التقليدية، بالإضافة إلى أنه يسعى لترشيد وتخفيض التكاليف والتي تعد الانشغال المهم والدائم لكل مؤسسة.

✓ منهج الدراسة:

لغرض دراسة الموضوع والإجابة عن الإشكالية المطروحة وإثبات أو نفي الفرضيات السابقة، تم الاعتماد على المنهج الوصفي بأسلوبه التحليلي من أجل عرض ما هو متوفر من معلومات حول نظام التكلفة على أساس الأنشطة والتكاليف، وكيفية استخدام نظام ABC في ترشيد تكاليف الإنتاج .
أما في الجانب التطبيقي تم الاعتماد على أسلوب دراسة حالة من أجل تجسيد الجانب النظري في المؤسسة " مطاحن الزيبان-القنطرة ".

✓ هيكل الدراسة:

نظرا لطبيعة الموضوع وطبيعته تم الاعتماد على خطة مبدئية قسمت إلى فصلين:
الفصل الأول: نتطرق فيه إلى مساهمة نظام التكلفة على أساس الأنشطة في ترشيد تكاليف الإنتاج. وذلك بالتعرض إلى: الإطار النظري لنظام التكلفة على أساس الأنشطة، ماهية تكاليف الإنتاج، دور نظام ABC في ترشيد تكاليف الإنتاج.

الفصل الثاني: نتطرق فيه إلى ترشيد تكاليف الإنتاج باستخدام نظام ABC في مؤسسة مطاحن الزيبان- القنطرة.

وذلك بالتعرض إلى: نظرة عامة حول مؤسسة مطاحن الزيبان-القنطرة، محاولة تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة في المؤسسة محل الدراسة.

✓ الدراسات السابقة:

• زعور نعيمة: أساليب مثلى لتخفيض تكاليف الخدمات العامة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015.

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد أهم الأساليب التي تساعد في حساب وتخفيض التكاليف وأثرها على تخصيص التكلفة وكذا الوصول إلى التعرف على الأساليب الكمية وغير الكمية من خلال المفهوم، الخصائص، المزايا والعيوب.

ومن أهم نتائج الدراسة أن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة وغيرها من أساليب محاسبة التكاليف عرفت انتشارا واسعا في جميع المؤسسات لما توفره من معلومات دقيقة حول التكاليف تتصف بالمصداقية، وهذا من أجل مساعدة المؤسسة في اتخاذ قرارات سليمة ورشيدة، ويطلق عليها البعض بالأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف.

• غضاب رانية: استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة، التسيير التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014.

تهدف هذه الدراسة إلى استعراض مقارنة تخفيض التكلفة كأبرز مداخل تحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية اعتمادا بالدرجة الأولى على التعاضد الناتج بين أنظمة التكلفة، التسيير، التسعير والموازنة على أساس الأنشطة والتكامل فيما بينها كمصدر للضبط المستمر للتكاليف بغرض توليد القيمة.

ومن أهم نتائج الدراسة أن تحليل سلسلة القيمة يعد مدخلا ناجعا لتخفيض تكاليف الأنشطة بالمؤسسة بالاستناد إلى القيمة المضافة للتعاضد الناتج بين الأنظمة القائمة على أساس الأنشطة وهندسة القيمة.

- حابي أحمد: دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2011.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على واقع طرق التكاليف في المؤسسات الصناعية الجزائرية ومدى الإهتمام بها وتطويرها، وكذا المقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

ومن أهم نتائج الدراسة أنه بالرغم من وجود طريقة لتحديد تكاليف الإنتاج والتكاليف النهائية للمنتجات إلا أنه ما يعاب على المؤسسة أنها تستعمل في تكاليف غير مباشرة تقديرية، وذلك بأخذ نسبة معينة من التكاليف المباشرة حيث تتكيف هذه النسبة مع الأسعار المنافسة في السوق، فاعتماد هذه الطريقة يعتبر مقياسا غير علمي وبالتالي يشكل تكاليف منتجات غير حقيقية.

من خلال الدراسات السابقة نجد أن دراستنا مشتركة معها من حيث المضمون المتعلق بنظام التكلفة على أساس الأنشطة، أما الباقي فكل حسب دراسته.

ففي دراستنا سوف نقوم بتوضيح آلية عمل نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) الذي من خلاله سوف نقوم بتخفيض تكاليف الإنتاج، وسيتم إسقاط ذلك تطبيقيا على المؤسسة محل الدراسة وذلك بحساب تكلفة الإنتاج وفق طريقة ABC.

الفصل الأول:

مساهمة نظام التكلفة على أساس
الأنشطة في ترشيد تكاليف الإنتاج

تمهيد

إن نظام التكلفة على أساس الأنشطة هو أحد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية، ظهرت كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة والمتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال، وهو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب التكاليف، حيث ينظر إلى المؤسسة على أنها مجموعة من الأنشطة قابلة للتعديل والتحسين وتخضع لمعايير معينة لقياس أدائها، وعلى اعتبار أن المنتج بصورته النهائية لا يقوم على استهلاك التكاليف وإنما يستهلك الأنشطة، فإن التركيز على الأنشطة يمكن أن يؤدي إلى الرشد في التكاليف.

بناء على ما سبق سوف نتطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: الإطار النظري لنظام التكلفة على أساس الأنشطة

المبحث الثاني: ماهية تكاليف الإنتاج

المبحث الثالث: دور نظام ABC في ترشيد تكاليف الإنتاج

المبحث الأول: الإطار النظري لنظام التكلفة على أساس الأنشطة

جاء نظام التكلفة على أساس الأنشطة نتيجة الانتقادات الموجهة إلى نظم التكاليف التقليدية التي لم تعد قادرة على مواجهة التطور الحاصل في أنظمة الإنتاج وأساليب التسيير الحديثة، حيث يعتبر هذا النظام من المداخل الحديثة التي تؤدي إلى تخصيص التكاليف غير المباشرة بطريقة أكثر دقة وعدالة، وتوفير معلومات أكثر دقة عن علاقة السببية.

ومن خلال هذا المبحث سوف نتطرق إلى:

- ✓ التطور التاريخي لنظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) ومفهومه
- ✓ أهداف وأهمية نظام ABC
- ✓ مراحل عمل نظام ABC
- ✓ نظام التكلفة على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC)

المطلب الأول: التطور التاريخي لنظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) ومفهومه

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى التطور التاريخي لنظام التكلفة على أساس الأنشطة وتطوراتها، وإلى مفهوم النظام بالتطرق إلى تعريفه، خصائصه وأهم مبادئه.

الفرع الأول: التطور التاريخي لنظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

لقد أدت شدة الانتقادات الموجهة للطرق الكلاسيكية لحساب التكاليف إلى خلق تحديات حقيقية للمحاسبة الإدارية، هذه التحديات ارتبطت بشكل أو بآخر بإيجاد حل أكبر مشكلة فنية تواجه الإدارة وهي مشكلة توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات. وكنتيجة لهذه التحديات اتجهت عدة محاولات للبحث عن بديل للأنظمة التقليدية للتكاليف يكون قادرا على تزويد المسيرين بالمعلومات التي تلائم المحيط الحالي لاتخاذ القرارات.

وفي الواقع بدأت جهود البحث عن بديل للطرق التقليدية لحساب التكاليف في عقد الستينيات وذلك بتقديم العديد من الباحثين في مجال المحاسبة الإدارية مشاريع حلول لمشكلة توزيع التكاليف الثابتة أمثال: 1951 Bekett و 1963 Shubik. وفي نفس الفترة انطلقت في الولايات المتحدة عدة دراسات وأبحاث كان من أهمها التجربة الرائدة لشركة (Général électric) في سنة 1963 والتي بحثت فيها عن أفضل طريقة للتحكم في التكاليف

غير المباشرة إذ اقترح كل من: Robert Kaplan و Robin Cooper ضرورة إحكام الرقابة على الأنشطة التي تسبب هذه التكاليف، وبهذا نجد أن هذه الدراسة انصبحت على تحليل تكاليف الأنشطة ومسببات هذه الأنشطة.

وفي سنة 1986 أعلن المجمع العالمي للبحث في ميدان الكمبيوتر (CAM.I) الذي أنشئ في سنة 1972 بتكساس عن برنامج جديد سمي بنظام تسيير التكاليف (CMS) الذي يعتبر حصيلة جهود كثيرة ومتواصلة لأكبر الخبراء المحاسبين والمراجعين كذا الجامعيين والباحثين الذين ضمهم هذا المجمع بهدف البحث عن أنظمة محاسبية تكون قادرة على توفير معلومات ملائمة لخصائص محيط صناعي ذو تكنولوجيا عالية.

وفي سنة 1987 استطاع الباحثان Kaplan et Cooper أن يقدموا نظاما جديدا لتوزيع التكاليف غير المباشرة أصبح يعرف فيما بعد بنظام التكاليف المرتكز على الأنشطة (Activity Based Costing (ABC)، هذا النظام الذي طور بالموازاة مع متطلبات السوق كان في البداية يمثل نموذجا أحادي البعد بمعنى أنه كان نظاما موجها لحساب سعر تكلفة أكثر دقة فحسب، ولكن هذا النموذج سرعان ما تحول إلى نموذج ذو بعدين حيث أظهر نجاعته في تزويد المسيرين بنوعين من المعلومات، معلومات متعلقة بالتكلفة وأخرى حول العمليات.

ونظرا لما يتصف به هذا النظام من مزايا مقارنة مع الأنظمة التقليدية ولاسيما في مجال توفير البيانات الملائمة لاتخاذ القرارات الإستراتيجية والتشغيلية فإنه لاقى قبولا من الأكاديميين ومن الإداريين على حد سواء وبدأ يشيع استخدامه في الشركات الصناعية الكبرى في أمريكا وأوروبا. (حجازي و معاليم، 2013، صفحة 96)

الفرع الثاني: مفهوم نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

يعد نظام التكلفة على أساس الأنشطة مدخلا لتطوير وتحسين قيم التكلفة المحسوبة في نظم تحديد تكلفة الأوامر أو نظم تحديد تكلفة المراحل. كما يمكن اعتبار هذا المدخل بمثابة طريقة جديدة لتوزيع التكاليف وتساهم في توفير معلومات أكثر دقة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة وتجميع وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف اعتمادا على العديد من مسببات التكلفة، وذلك تمهيدا لتوزيعها على المنتجات حسب استهلاكها من هذه الأنشطة. (يحيوي، 2009، صفحة 02)

أولا: تعريف نظام ABC

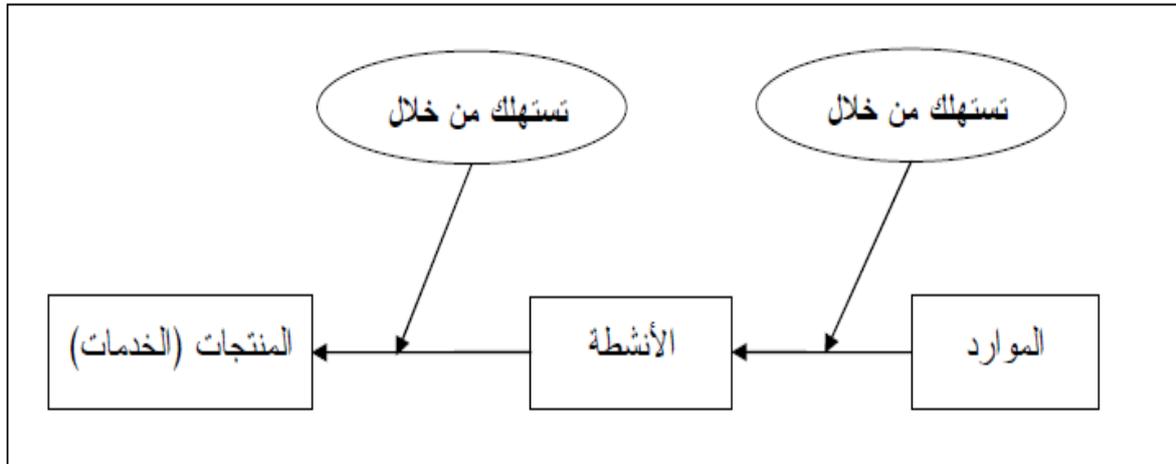
لقد حضى نظام ABC بتعريفات عديدة نذكر منها:

الفصل الأول: مساهمة نظام التكلفة على أساس الأنشطة في ترشيد تكاليف الإنتاج

- ✓ " النظام الذي يركز على الأنشطة كوحدات بناء لتجميع تكاليف أهداف أخرى، ويمكن أن يكون كجزء من نظام تكاليف الأوامر أو نظام تكاليف مراحل". (عدس و الخلف، 2013، صفحة 271)
- ✓ "مدخل تكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية **cost object** حيث يستخدم تكلفتها كأساس لتحديد تكلفة أغراض أخرى كالمنتجات والخدمات". (مشاش، 2017)
- ✓ "نظام يقوم على تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة المؤسسة في مجموعات التكلفة ثم توزيع هذه التكاليف على المنتج النهائي (سلعة أو خدمة مقدمة) بموجب معدلات تحميل تحدد بموجب مسببات التكلفة مبينة العلاقة السببية". (غضاب، 2017، الصفحات 16-17)

من خلال التعاريف السابقة نستنتج بأن نظام ABC هو مدخل يستند إلى استخدام الأنشطة كأساس لحساب التكاليف، حيث أن الأنشطة تستهلك الموارد المتاحة في حين أن الوحدات المنتجة تستهلك تلك الأنشطة، وهذا ما يبينه الشكل التالي:

الشكل رقم (01): مبدأ نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر: سعاد حمدية (2010/2011). استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية. مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة. جامعة محمد خيضر بسكرة. ص52.

ثانياً: خصائص نظام ABC

- ✓ يساعد في تعيين الفرصة المتاحة أمام المؤسسة لتخفيض التكاليف بدقة ووضوح، حيث يبين المراحل والعمليات التي يمر بها المنتج أو الخدمة، والأنشطة التي تساهم في تكوينه بشكل منفصل، وأن

- تخفيض تكلفة أي نشاط أو إيقاف الأنشطة الزائدة وإلغاء تكلفتها سيؤدي إلى تخفيض التكلفة الإجمالية، ويعتبر ذلك هدف وسبب وجود هذا الأسلوب وخصوصا في المؤسسات ذات المنافسة العالية.
- ✓ يعتبر أداة فعالة في تقييم الأداء، حيث يبذل العاملون في الإنتاج جهودهم لتخفيض التكلفة وبمساعدة هذا الأسلوب يتم تحديد الأنشطة والمشرف على كل نشاط منها.
- ✓ يساعد في زيادة تكلفة أداء النشاط واتخاذ المؤسسة للقرارات الصحيحة لما يقدمه من معلومات دقيقة.
- ✓ يساعد في تعظيم الأرباح من خلال السيطرة على النوعية وتحسينها، لذا يتطلب توفير عناصر إدارية تؤمن بإدخال مفاهيم هذا الأسلوب. (زعرور، 2015/2014، صفحة 107)

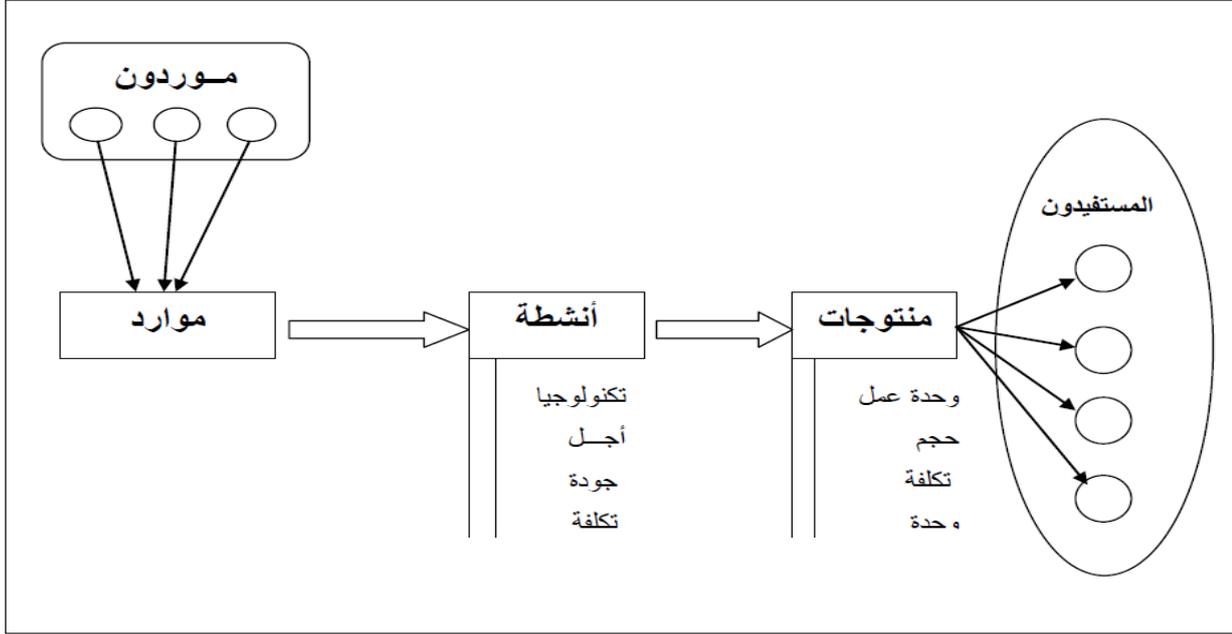
ثالثا: مبادئ نظام ABC

1. النشاط: يعرف النشاط على أنه:

- ✓ "مجموعة من العمليات أو الإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل المؤسسة (عطية، 2006، صفحة 71) ، فهي التي تعبر عن الأحداث أو المهام أو وحدات العمل المتعلقة بهدف معين (حابي، 2011/2010، صفحة 64)."
- ✓ يعرف Michel Gervais النشاط على أنه: "مهمة محددة أو مجموعة من المهام التي لها طبيعة مكتملة، حيث تسمح هذه الطبيعة بإضافة قيمة لإعداد منتج معين." (بن سعيد، 2010/2009، صفحة 85)
- ✓ و بالمعنى الواسع النشاط هو: "أي شيء يحدث في المؤسسة، حيث يمكن أن يكون استخدام المواد الأولية في صناعة المنتج أو استخدام العمل لتقديم الخدمة، ففي أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يعتبر وحدة النشاط الذي يتكرر في كل مرة، أما النشاطات الأخرى تتم لتمكين عملية الإنتاج أو تقديم الخدمة ولكنها لا تعتبر أساسية في عملية الإنتاج وتسمى أنشطة الحفاظ على المنتج أو الخدمة." (زعرور و السبتي، 2017، صفحة 108)

والشكل التالي يبين نموذج النشاط في المؤسسة:

الشكل رقم (02): نموذج النشاط في المؤسسة



المصدر: إسماعيل حجازي، معالم سعاد (2013). محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة. دار أسامة للنشر والتوزيع. الأردن-عمان. ص105.

ولقد صنف كل من P.Lorino و M.Porter و Cooper et Kaplan الأنشطة حسب عدة معايير إلى عدة فئات مهمة نستعرضها كما يلي:

أ. تصنيف P.Lorino

يصنف الأنشطة حسب عدة أسس من أهمها نذكر: (حجازي و معالم، 2013، صفحة 106)

✓ التصنيف حسب طبيعة الأنشطة:

لقد صنف الأنشطة حسب هذا الأساس إلى ثلاث فئات وهي:

❖ **أنشطة التصور:** وتتمثل أساسا في تصور أو تصميم منتج أو خدمة جديدة، القيام بتطوير، تحسين

عملية، وضع خطة، ميزانية، تصميم نظام جديد للتكاليف...الخ

❖ **أنشطة الإنجاز:** وتتعلق أنشطة الإنجاز بالمهام العملية الكلاسيكية التي تركز على تقنين نتائج التشغيل

وأثار التجربة كالأنشطة الإنتاجية، إعداد الفواتير، دفع الأجور، البيع، التوزيع...الخ

❖ **أنشطة الصيانة:** تتمثل أنشطة الصيانة بمفهومها الواسع في صيانة جميع الموارد الدائمة للمؤسسة مثل صيانة المعدات والآلات، صيانة الأنظمة المعلومات، تكوين الأفراد، تحسين النظم... الخ، وذلك بهدف الحفاظ على رأس المال الاقتصادي للمؤسسة وزيادة الاستغلال الحالي له وتتميز الأنشطة بكونها:

- أنها أنشطة وسيطة بين أنشطة التصور وأنشطة الإنجاز.

- تتنوع إجراءاتها بين التكرار كالصيانة الدورية المبرمجة وعدم التكرار كالتشخيص.

✓ التصنيف حسب التخصيص لأغراض التكلفة:

يصنف P.Lorino الأنشطة حسب هذا الأساس إلى:

❖ **أنشطة أولية:** وهي الأنشطة التي يمكن تتبعها أو توجيهها لأغراض التكلفة على أساس وحدة عمل منطقية وبطريقة ممكنة اقتصاديا.

❖ **أنشطة ثانوية:** وهي الأنشطة التي لا يمكن تتبعها لأغراض التكلفة حيث أن مخرجاتها تكون تبعا لنشاط أو أنشطة أخرى، والمشكلة بالنسبة لها دعما كالصيانة مثلا، وعليه فإنه يتم تخصيص تكاليف هذه الأنشطة على الأنشطة الأولية حتى يتم تحميل التكاليف للمنتجات أو لأي غرض تكلفة آخر، وتجدر الإشارة إلى أنه يمكن أن يكون النشاط أولي بالنسبة لغرض تكلفة معين ولا يكون كذلك بالنسبة لغرض تكلفة آخر.

ب. تصنيف M.Porter:

لقد قدم M.Porter تصنيفا آخر للأنشطة، حيث ذكرنا سابقا أنه يعتبر المؤسسة أنها مجموعة من الأنشطة المترابطة والمتناسقة والتي تسعى في مجموعها لتقديم قيمة للزبون وهذا من خلال ما سماه بسلسلة القيمة حيث تقسم الأنشطة التي تتألف منها هذه السلسلة إلى فئتين رئيسيتين وهما: (حجازي و معاليم، 2013، الصفحات 107-108)

1. **الأنشطة الرئيسية:** وهي تلك الأنشطة التي لها علاقة مباشرة بإنشاء القيمة في المنتج بالنسبة للزبون وقد

قام M.Porter بتصنيفها إلى خمسة أنشطة تتمثل في:

- **الإمداد الداخلي:** وتتمثل في أنشطة الاستقبال، المناولة، التفريغ، المراقبة... الخ.
- **الإنتاج:** وتتمثل في كل الأنشطة المرتبطة بتحويل المدخلات إلى مخرجات وما يرافقها من أنشطة ملحقه مثل: صيانة الأجهزة، مراقبة النوعية... الخ.

- **الإمداد الخارجي:** ويخص الأنشطة المرتبطة بالتوزيع المادي للمنتجات كتخزين المنتج النهائي، نقله، التفريغ، معالجة الطلبات... الخ.
- **التسويق والبيع:** وتتمثل في الأنشطة التسويقية كاختيار قنوات التوزيع والإشهار والعلاقات العامة وترقية المبيعات وتحديد السعر.
- **خدمات ما بعد البيع:** وهي الخدمات التي يتطلبها المنتج من تركيب وصيانة وتكوين وإرشادات وغيرها، التي تدعم قيمته لدى مستعمليه.

2. **الأنشطة الداعمة:** تعمل هذه الأنشطة على مساعدة الأنشطة الرئيسية، حيث بدونها لا يمكن للأنشطة الرئيسية إتمام أعمالها كما ينبغي وتتمثل في:

- **التموين:** وهي عبارة عن كل الأنشطة المتعلقة بوظيفة الشراء لمستلزمات الإنتاج.
- **التطوير التكنولوجي:** وهي مجموع الأنشطة التي تعمل على تحسين المنتج وعملية الإنتاج.
- **تسيير الموارد البشرية:** وهي كافة الأنشطة المتعلقة بتسيير الأفراد داخل المؤسسة كالتوظيف، الترقية، التكوين... الخ.
- **بنية المؤسسة:** وتتمثل في مختلف الوظائف الإدارية كالإدارة العامة، أنشطة التخطيط، المالية، المحاسبة... الخ.

ج. تصنيف Cooper et Kaplan:

لقد قدما تصنيفا آخر للأنشطة يختلف كلياً عن تلك التي سبقتهما وذلك بالاعتماد على معيار المستوى التسلسلي أو الطبقي للأنشطة.

حيث تم تصنيف الأنشطة حسب هذا المعيار إلى أربع فئات رئيسية وهي: (بلعجوز و عريوة، 2019، صفحة 93)

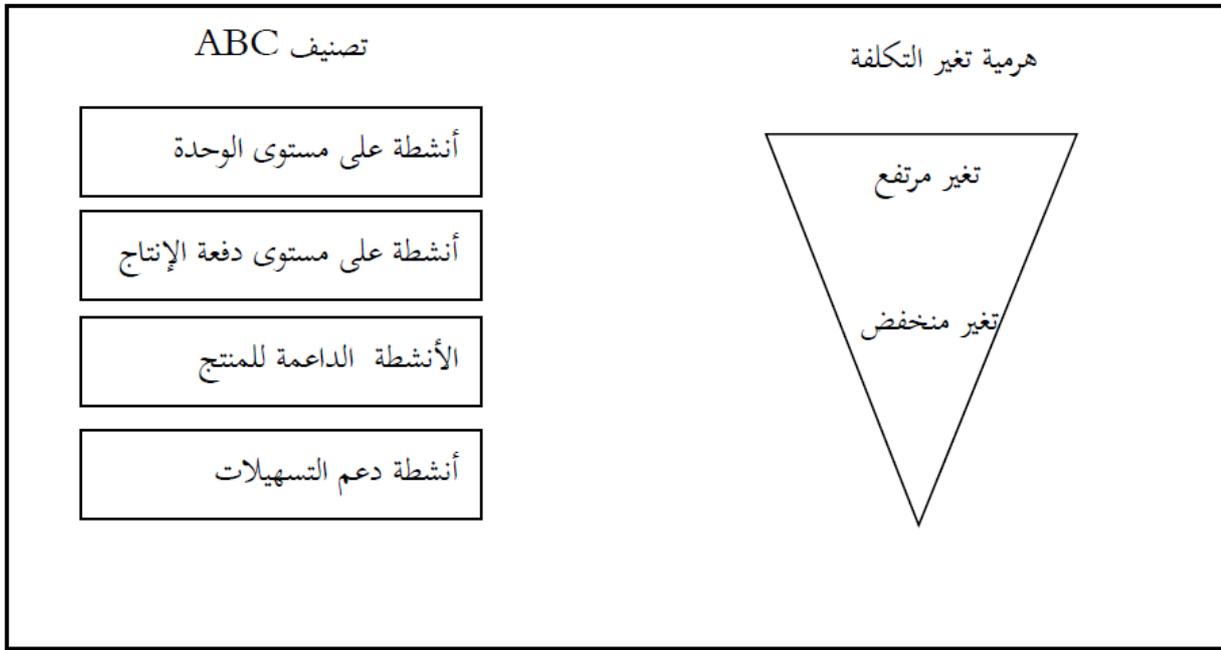
- ❖ **أنشطة تؤدي على مستوى وحدة المنتج:** وهي مجموعة من الأنشطة تؤدي في كل مرة يتم فيها إنتاج وحدة من المنتج النهائي مثل: العمل المباشر والمواد الأولية المباشرة والقوى المحركة.
- ❖ **أنشطة تؤدي على مستوى الدفعة الإنتاجية:** هي مجموعة من الأنشطة تؤدي في كل مرة يتم إنتاج دفعة كاملة من المنتجات مثل: عملية الإعداد والتجهيز للمنتج وعملية فحص ومناولة المواد.
- ❖ **أنشطة تؤدي على مستوى المنتج:** هي مجموعة من الأنشطة مرتبطة بأداء خدمات إنتاجية لمنتج معين دون غيره مثل: تحديد مواصفات المنتج وهندسة العمليات.

الفصل الأول: مساهمة نظام التكلفة على أساس الأنشطة في ترشيد تكاليف الإنتاج

❖ أنشطة تؤدي على مستوى المصنع: هي مجموعة من الأنشطة المرتبطة بأداء خدمات إنتاجية عامة تساعد في إتمام الإنتاج بصفة عامة، فهي لا ترتبط بمنتج معين أو دفعة إنتاجية أو وحدة معينة وإنما تخص المصنع بالكامل مثل: الإضاءة والتدفئة.

والشكل التالي يوضح تصنيف التكاليف والأنشطة حسب نظام ABC:

الشكل رقم(03): تصنيف التكاليف والأنشطة حسب نظام ABC



المصدر: رانية غضاب(2014/2013). استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة، التسيير التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية. رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص تدقيق محاسبي. جامعة محمد خيضر-بسكرة. ص19.

وقد يتم تبويب الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة للمنتج وأنشطة لا تضيف قيمة له، فيتم التركيز على محاولة تخفيض الأنشطة المضيفة للقيمة واستبعاد الأنشطة غير المضيفة للقيمة.

الفصل الأول: مساهمة نظام التكلفة على أساس الأنشطة في ترشيد تكاليف الإنتاج

2. مسببات التكلفة: يعرف مسبب التكلفة على أنه:

✓ "مقياس يعكس السبب الجوهري في خلق أو تكوين عنصر التكلفة داخل كل وعاء تكلفة." (عطية، 2006، صفحة 80)

✓ يعرف Clarke مسبب التكلفة بأنه: "العامل الرئيسي الذي يسبب تكاليف النشاط." (بلعجوز و عريوة، 2019، صفحة 95)

والجدول التالي يبين بعض أمثلة مسببات التكلفة:

الجدول رقم(01): أمثلة عن مسببات التكلفة

النشاط	مسبب التكلفة
جدولة الإنتاج	عدد دورات الإنتاج
طلب المواد	عدد أوامر الشراء
استلام المواد	عدد مرات توريد المواد
مناولة المواد	عدد مرات المناولة
إعداد الآلات	عدد مرات الإعداد
تشغيل الآلات	عدد ساعات تشغيل الآلات
صيانة الآلات	عدد مرات الصيانة
رقابة الجودة	عدد مرات التفتيش
تعبئة المنتجات	عدد الأوامر المسلمة للعملاء
ترويج المبيعات	الوقت المستنفذ من رجال البيع

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على محمد سرور الحريري (2016). المحاسبة الإدارية المتقدمة. الدار المنهجية للنشر والتوزيع. عمان. ص31.

ويتم تقسيم مسببات التكلفة إلى نوعين أساسيين وهما: (سالم، بلمهدي، و هرياجي، 2018، صفحة 451)

- **مسببات خاصة بالعمليات:** يركز هذا النوع من المسببات على عدد مرات تأدية النشاط الواحد، وهي تستخدم في حالة ما كانت مجموعة المنتجات تحتاج إلى نفس القدر من النشاط.

ومن أمثلتها: أنشطة جدولة تشغيل آلات الإنتاج وتشغيل أمر الشراء والصيانة، جزء معين من الآلة يمكن أن تؤدي وتستغرق نفس الوقت والجهد بغض النظر عن طبيعة المنتج النهائي.

- **مسببات خاصة بالفترة الزمنية:** تهتم هذه المسببات بالفترة الزمنية التي يستغرقها النشاط اللازم لإنتاج منتج معين، وتستخدم هذه النوعية في حالة اختلاف حجم النشاط المطلوب باختلاف نوعية وكمية المنتج النهائي. ومن أمثلتها: ساعات العمل المباشر، ساعات الفحص، ساعات تهيئة آلات التشغيل وغيرها.

3. العمليات:

إن نظام ABC يركز على الرؤية الشاملة للأداء بإظهار مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة، وبذلك فإن هذا الامتداد للتحليل نحو العمليات يقود المؤسسة إلى نظرة مختلفة تماما عن المدخل التقليدي للتنظيم، حيث يتم الانتقال من النظرة العمودية المرتكزة على المدخل الوظيفي إلى النظرة الأفقية المرتكزة على المدخل العملياتي. والعملية هي توليفة من الأنشطة المتسلسلة والمرتبطة مع بعضها بتدفقات من المعلومات والهادفة إلى تقديم منتج محدد يحمل قيمة لزيون داخلي أو خارجي. (معالم و حجازي، 2017، صفحة 139)

المطلب الثاني: أهداف وأهمية نظام ABC

الفرع الأول: أهداف نظام ABC

يحقق أسلوب ABC مجموعة من الأهداف وهي: (كحيط الموسوي و مهدي الغربان، 2010، صفحة 21)

- ✓ توفير قياس عادل للتكاليف الصناعية غير المباشرة مبنية على أساس العلاقة المسببة لهذه التكاليف والنتيجة وليس على أساس تعلقها بحجم الإنتاج وهذا يساعد على اتخاذ قرارات إدارية عادلة تتعلق بالنشاط والإنتاج المرتبط به.
- ✓ تخفيض التكاليف هدف تسعى إليه كل منشأة وأسلوب ABC يساعد على تحقيق هذا الهدف من خلال التحديد الدقيق للأنشطة التي تضيف قيمة أو لا ومن ثم التقليل أو رفع الأنشطة التي لا يشكل وجودها أهمية أو إضافة قيمة للمنتج وزيادة فاعلية الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج.
- ✓ إن التعرف على الأنشطة المسببة للتكاليف والسيطرة والرقابة عليها وهذا سبب في زيادة فاعلية الرقابة مما تسبب في تطوير عمل المنشأة ككل.

- ✓ استعمال أسلوب ABC يساعد في تحليل أنشطة المؤسسة وتحديد موجهات التكلفة مما ساعد في إيجاد معايير دقيقة لتقويم الأداء للعاملين فضلا عن أهمية الأسلوب في التقويم المالي للأنشطة.
- ✓ يهدف أسلوب ABC إلى إيجاد أساليب وطرائق لقياس التكاليف الصناعية غير المباشرة، ومن الممكن كذلك أن تشمل التكاليف التسويقية والإدارية في حال توافر الإمكانية اللازمة لتحليل تلك التكاليف وتحديد الموجهات والأنشطة المرتبطة بها.
- ✓ أسلوب ABC يساعد على اتخاذ القرارات نتيجة تقديمه بيانات محسوبة بشكل أدق وبكفاءة عالية وذات معنى مما جعل هذه القرارات تحقق أهداف المؤسسة سواء كانت قرارات إدارية أو إنتاجية خاصة المرتبطة بأعمال المنشأة على المدى الطويل.

وبينت دراسة (Thorne & Gurd) أن استخدام نظم المحاسبة على أساس النشاط يوفر للإدارة معلومات مفيدة لتحقيق هدفين أساسيين، يتمثل الهدف الأول في قياس تكلفة المنتج أو الخدمة بدقة مما يساعد على زيادة كفاءة قرارات التسعير، ويتمثل الهدف الثاني في مساعدة المؤسسة في إدارة الأنشطة وذلك من خلال ما يوفره هذا النظام من معلومات حول الأنشطة التي لا تضيف قيمة يمكن للإدارة استبعادها أو الحد منها، وبالتالي تساعد نظم المحاسبة على أساس النشاط الإدارة على تنفيذ برامج ناجحة لتخفيض التكلفة بالمقارنة بالمنافسين.

(بلعجوز و عريوة، 2019، صفحة 91)

الفرع الثاني: أهمية نظام ABC

- إن لأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة أهمية كبيرة على تكلفة المنتجات أو الخدمات وتحديدتها بأكثر دقة، لذلك سنقوم بإبراز هذه الأهمية في ما يلي: (عطية هـ، 2000، صفحة 24)
- ✓ تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة، وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة.
 - ✓ قياس تكلفة المنتج أو الخدمة بأكثر دقة عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة وتحمل تلك التكاليف على المنتجات أو الخدمات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات أو الخدمات من الأنشطة المستخدمة.
 - ✓ يوفر معلومات حول التكاليف أكثر دقة وتتصف بالموضوعية تمكن المؤسسة من اتخاذ قرارات أفضل متعلقة بالإنتاج والأنشطة المختلفة مثل قرارات التسعير وقرارات تقديم منتج أو خدمة جديدة، واختيار

قنوات التسويق والتوزيع، وقرارات تتعلق بكيفية أداء الأنشطة بطرق أكثر كفاءة، إعادة تصميم عمليات المؤسسة وذلك من خلال إلغاء أو دمج أو إعادة تنظيم أنشطة معينة.

✓ يتيح للمؤسسة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة اتخاذ قرارات معينة مثل إدخال تحسينات على العمليات الإنتاجية واتباع أساليب تكنولوجية حديثة.

المطلب الثالث: مراحل عمل نظام ABC

قبل البدء في شرح واستعراض مراحل عمل نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة يجب توضيح الاستعدادات الواجب القيام بها حيث يجب على المؤسسة إعداد فريق عمل كفء يقوم هذا الفريق بتحديد المشاكل التي تواجهها المؤسسة وتحديد نوع ومستوى المعلومات المطلوبة للقرارات المتعلقة بتلك المشاكل وكذلك حل المشاكل المتعلقة بثقافة الإدارة الحالية وتطوير أسلوب عملها بما يتلاءم ونظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة. (بن سعيد، 2010/2009، صفحة 103)

الفرع الأول: خطوات تطبيق نظام ABC

إن توزيع التكاليف غير المباشرة وفقاً لنظام ABC يتم على العديد من المراحل يمكن تلخيصها فيما يلي:

❖ المرحلة 1: تحديد الأنشطة وتحليلها

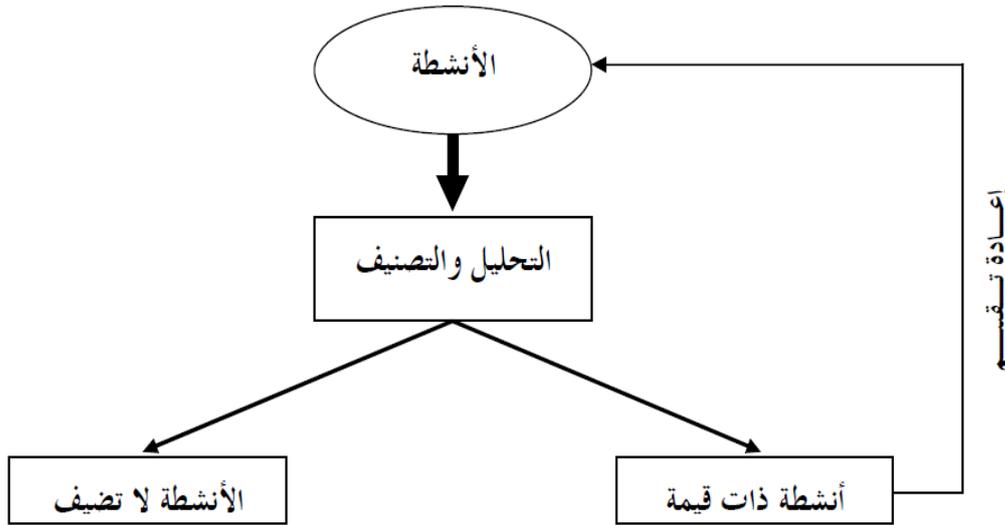
يبدأ حساب التكاليف وفقاً لنظام ABC بإحصاء كافة الأنشطة والعمليات اللازمة لإنتاج منتج أو خدمة معينة وكذا الموارد التي استهلكتها هذه الأنشطة انطلاقاً من نشاط استلام المواد إلى غاية تسليم المنتج للعميل النهائي. (حجازي و معاليم، 2013، صفحة 130)

ويتم بعدها إعداد خريطة تدفق الأنشطة تبين فيها بالتفصيل كل خطوة في عملية التصنيع بدءاً من استلام المواد الخام إلى غاية فحص وتسويق المنتج النهائي، مع مراعاة تسجيل كل شيء على هذه الخريطة خاصة وقت القيام بكل نشاط وذلك لأنه مؤشر جيد لقيمة المورد التي يستهلكه المنتج.

تحلل هذه الأنشطة تحليل دقيق وتصنف حسب ما إذا كانت تضيف قيمة أو لا تضيف قيمة بطبيعتها وذلك بطرح السؤال التالي: هل استبعاد هذا النشاط يؤدي إلى إنقاص بأي شكل من الأشكال من رضا الزبون عن المنتج النهائي؟ حيث يتوقف مصير هذا النشاط على الإجابة، فإذا كانت الإجابة بلا فمعناه أن هذا النشاط لا

يضيف أي قيمة، (بن سعيد، 2010/2009، الصفحات 103-104) وذلك كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (04): تحليل وتصنيف الأنشطة المضيفة للقيمة



المصدر: أمين بن سعيد. (2010/2009). نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء. مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة وتدقيق. جامعة الجزائر 3. ص 104

❖ المرحلة 2: تحديد مسببات التكلفة

مسبب التكلفة هو وسيلة الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات، وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط. (الحري، 2016، صفحة 31)

وعلى سبيل المثال: بالنسبة لنشاط شراء المواد، فإن العامل المسبب للتكلفة يمكن أن يكون عدد الأوامر. ويمكن أن يكون لكل نشاط أكثر من عامل من العوامل المسببة للتكاليف. (أبو زيد و الدهراوي، 2002، صفحة 91)

ويتحقق نجاح نظام التكاليف على أساس الأنشطة من خلال تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط وبشكل دقيق، حيث تتم عملية تتبع تكلفة استخدام الموارد بالأنشطة المتاحة بالمؤسسة من خلال استخدام هذه المسببات، والتي تستخدم أيضا في تتبع تكاليف الأنشطة على وحدات الإنتاج، ومن ثم فإن مسبب التكلفة يمثل عاملا مرتبطا بالنشاط، وينتج عنه استخدام النشاط لبعض الموارد المتاحة بالمؤسسة. (هاشم و محمد محمود، 2000،

صفحة 323)

❖ المرحلة 3: تحديد مراكز الأنشطة

غالبا ما تنتج عن عملية تحديد الأنشطة كم هائل ومتنوع من الأنشطة، ونظرا لعدم الجدوى الاقتصادية لاستخدام عدد كبير من الأنشطة نتيجة لحاجة الإدارة إلى التقرير عن تكلفته بشكل مستقل وكذا صعوبة تحديد العلاقة بين مختلف الأنشطة والوحدات المنتجة وتعقدها، يلجأ مصمم النظام إلى تجميع العديد من الأنشطة التي لها نفس السلوك الاقتصادي في مركز تجميع واحد أو ما يسمى بالإنجليزية بحوض الكلفة (Cost Pool) حيث يكون لها نفس المسبب. (حجازي و معاليم، 2013، صفحة 135)

❖ المرحلة 4: تحميل تكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة

يتم تحديد سعر التكلفة حسب نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) بالاعتماد على الخطوتين التاليتين: (شحتاني و غضاب، 2018، صفحة 387)

✓ توزيع التكاليف على مراكز التكلفة (Cost Pool) المحددة مسبقا؛

✓ تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات: وذلك على أساس استهلاك المنتج للأنشطة فعليا عن طريق حساب تكلفة مسببات التكاليف لكل مركز، ويحتسب سعر التكلفة بتحميل التكاليف المباشرة مباشرة على وحدات المنتج تضاف إليها التكلفة الوحودية لمسببات التكلفة باعتبارها تمثل مجموع التكاليف غير المباشرة المحملة على وحدات المنتج. وذلك وفقا للمعادلة التالية:

$$\frac{\text{مجموع تكاليف مراكز التكلفة}}{\text{حجم مسببات كل مركز}} = \text{التكلفة الوحودية لمسبب التكلفة}$$

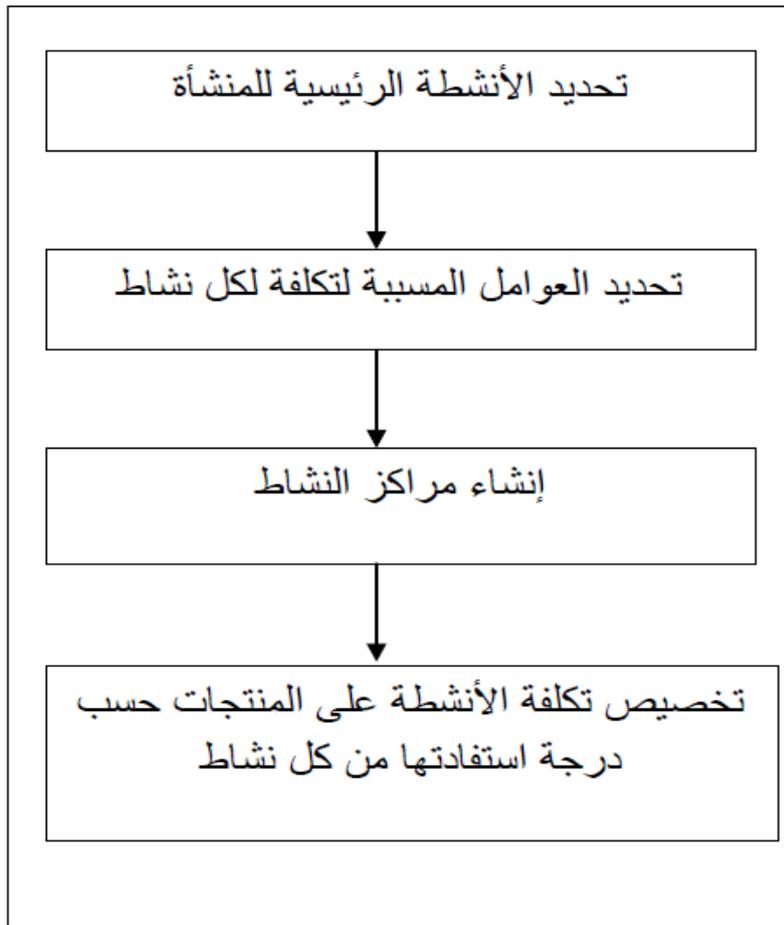
❖ المرحلة 5: حساب سعر التكلفة

كمرحلة أخيرة يتم تحديد سعر التكلفة النهائي بعد تحديد وتحميل التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة ، وعليه يتشكل سعر التكلفة الودودي وفقا للمعادلة أدناه: (غضاب، 2014/2013، صفحة 29)

$$\text{سعر التكلفة الودودي} = \text{التكاليف المباشرة للوحدة} + \text{مجموع التكاليف الودودية للمسببات}$$

ويمكن استخدام الشكل التالي لتوضيح الإطار العام لنظام تكلفة الأنشطة ABC :

الشكل رقم (05): الإطار العام لنظام تكلفة الأنشطة ABC



المصدر: أحمد محمد نور وآخرون(2007). مبادئ محاسبة التكاليف

في بيئة الأعمال المعاصرة. الدار الجامعية. الإسكندرية. ص343

الفرع الثاني: مزايا وعيوب نظام ABC

أولاً: مزايا نظام ABC

يعمل نظام التكاليف بالأنشطة على توفير معلومات تتصف بالدقة من الكيفية التي تستخدم بها الموارد المرتبطة بالأنشطة، ومن خلال دقة هذه المعلومات تتحقق مجموعة من المزايا يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

(الحريري، 2016، الصفحات 34-35)

- ✓ تحديد الأنشطة الأكثر ارتباطاً بالتكاليف ومن ثم إلغاء الأنشطة عديمة المنفعة مما يتيح للإدارة فرصة إعادة توزيع الموارد بصورة أفضل؛
- ✓ يعمل على قياس الأداء بفاعلية وبصورة أدق، وتحديد مواطن الإسراف، وكذلك يمثل آلية للرقابة على التكاليف وإدارتها على المدى الطويل؛
- ✓ توفير بيانات تكلفة أكثر دقة وملائمة للوحدة المنتجة أو السلعة المقدمة.
- ✓ يساهم في تعظيم الأرباح من خلال توفير المعلومات اللازمة في ظل بيئة تنافسية بهدف المساهمة في التسعير المناسب للمنتجات وفق تطلعات الزبائن؛
- ✓ تحديد الفرص والتحديات لتحسين كفاءة وفعالية العملية الإنتاجية؛
- ✓ التقييم العادل والموضوعي للتكاليف غير المباشرة عن طريق اختيار مسببات التكلفة والنشاط الموافق لها. (نوبلي، 2015/2014، صفحة 115)

ثانياً: عيوب نظام ABC

على الرغم من مزايا نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة إليه والمتمثلة فيما يلي: (أحمد، عبيد، و شحاته، 2007، صفحة 347)

- ✓ أن نظام محاسبة تكاليف النشاط ABC ماهو إلا تطوير لنظم التكاليف المتعارف عليها والتي تعتمد في تحميل وتخصيص التكاليف غير المباشرة على علاقة السبب-النتيجة مع إجراء تفاصيل أكثر في مراكز الأنشطة؛

✓ إن كفاءة استخدام نظام تكاليف النشاط ABC تعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة، وذلك ليس بالأمر السهل ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها؛

✓ إن تطبيق نظام تكاليف النشاط ABC يتطلب تكلفة مرتفعة وجهدا كبيرا، وهذا ما يجعل العديد من المؤسسات تتردد في استخدامه.

✓ يتطلب الاستعانة بخبرات خارجية متخصصة وإعادة تدريب المختصين؛

✓ إن تطبيق أسلوب ABC لا يتم إلا من خلال إجراء تغيير إداري شامل وضمن منظومة إدارة الجودة الشاملة، مع التوجه نحو جعل مسألة إرضاء الزبائن مسألة محورية توجه الإنتاج والخدمات وجميع

أنشطة المؤسسة. (تومي و زعرور، 2013، صفحة 185)

المطلب الرابع: نظام التكلفة على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC)

ظهر نظام التكاليف المبني على الأنشطة الموجه بالوقت نتيجة لما تعرض إليه نظام ABC من انتقادات بسبب تكاليفه المرتفعة، وصعوبة تحديثه مع التغيرات الحادثة مع إهماله لعنصرين مهمين وهما الزمن والطاقة الإنتاجية غير المستغلة، الأمر الذي دفع بكل من الباحثين "كابلان وأندرسون" بتطوير نظام "TDABC" بهدف تجاوز التعقيدات التي تميز بها نظام ABC، فتميز هو الآخر بسهولة في التطبيق والتحديث، وتكلفة أقل من نظيره مع إدماجه لمعادلات الوقت المطلوب لإنجاز النشاط ومعرفة الطاقة غير المستغلة.

الفرع الأول: تعريف نظام TDABC

نظام التكلفة على أساس الأنشطة الموجه بالوقت هو نظام بديل ناشئ للتكلفة، يعالج معظم المشاكل وأوجه القصور في نظام ABC، حيث يعتبر نظام TDABC أقل تكلفة وأكثر سرعة في التطبيق العملي، وأسهل في الاستخدام، كما أنه يساعد في تحديد معدلات دوران التكلفة على أساس القدرة الفعلية لإمداد الموارد. (علي

فايع، 2017، صفحة 151)

كما يعرف نظام TDABC بأنه نظام يقوم على أسس نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) التقليدي، لكن مع تخفيض تكاليف التطبيق وسرعة البناء والتنفيذ والسهولة في عملية التحديث، ويعتمد على محركات التكلفة الزمنية فيساعد على تحديد معدلات دوران التكلفة على أساس القدرة الفعلية لتدفق الموارد. (غضاب، 2017،

صفحة 37)

أيضا يمكن تعريفه على أنه تقنية محسنة ومطورة لنظام التكلفة على أساس النشاط لتقديم معلومات حول التكلفة والربحية بطريقة أرخص وأسرع باستخدام الطاقة العملية وموجهات الوقت. (صبت عبد الله و كاظم فاضل، 2018، صفحة 245)

الفرع الثاني: أهمية نظام TDABC

وتتمثل أهميته فيما يقدمه من منافع أهمها: (بن عواق و قدوري، 2020، صفحة 239)

- ✓ يتميز نظام TDABC بسهولة في التطبيق العملي وسرعة في التحديث والتطوير استجابة لتغيرات البيئة الطارئة على أعمال وأنشطة المؤسسة كتحديث محركات التكلفة أو زيادة عدد الأنشطة؛
- ✓ يقدم نظام TDABC تقديرا أدق وأكثر وضوحا في تخصيص الموارد لاعتماده على فحص الزمن المطلوب لتنفيذ الأنشطة ومقارنته بالزمن الفعلي لتنفيذها؛
- ✓ يعتبر أقل تكلفة وأوسع من خلال التعامل مع أكبر عدد من العمليات وضم الكثير من أنشطة المؤسسة وتنظيمها بالاعتماد على موجهات التكلفة وموجهات الوقت؛
- ✓ يسمح نظام TDABC بربط التكاليف بالأنشطة وتخصيصها على المنتجات أو الخدمات وفق خصائص مختلفة مع إدراج عامل الوقت مما يمكن من تطبيقه في أي مؤسسة لديها تعقيدات؛
- ✓ يسمح بتوفير معلومات أدق حول الطاقة غير المستغلة تساعد في تقريب الموازنات التقديرية للطاقة وكيفية استغلالها والتنبؤ بالكميات ومدى تعقيد العمليات؛
- ✓ يعتبر نظام TDABC أكثر فعالية من خلال تكامله مع بيانات الأنظمة الإدارية الأخرى كنظام إدارة علاقات العملاء CRM وأنظمة تخطيط موارد المؤسسة ERP.

الفرع الثالث: مكونات نظام TDABC

يقوم نظام TDABC على أمرين أساسيين وهما: (بن عواق و قدوري، 2020، صفحة 240)

- ❖ **مسببات الوقت:** وهي متغيرات تعبر عن الوقت المستنفذ في أداء نشاط ما من أنشطة المؤسسة، لتشكل في مجموعها نموذج موحد لمعادلة الوقت المسنّف للمنتج.
- ❖ **معادلات الوقت:** يعتبر تحديد معادلات الوقت أحد أهم مراحل تحديد التكلفة في نظام TDABC، تستخدم للتعبير عن وقت إنجاز النشاط باستخدام مسببات الوقت لتوضح في مجموعها معادلة الوقت.

الفرع الرابع: مراحل عمل نظام TDABC

إن عملية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC) تمر بالمراحل التالية: (بونار، 2019، صفحة 65)

1. **تحديد الموارد:** يتم تحديد الموارد التي تساهم في تشكيل مجموعات الموارد التي تأخذ غالباً شكل قسم، وظيفة، مركز مسؤولية أو نشاط بالمؤسسة، في هذه المرحلة يتم تقسيم موارد المؤسسة الكلية على مجموعات موارد كمرحلة أولى لتطبيق النموذج.
2. **تحديد الطاقة العملية الحقيقية:** المقصود هنا تحديد الطاقة العملية لكل مجموعة موارد بالساعات الفعلية للعمل، ثم بعد ذلك حساب تكلفة الوحدة الزمنية لكل مجموعة موارد وذلك عن طريق تقسيم مجموع التكاليف الخاصة بكل مجموعة موارد على عدد الوحدات الطاقوية للعمل الفعلي، حيث أن:

$$\text{تكاليف الوحدة} = \frac{\text{مجموع تكاليف الوحدة}}{\text{عدد الوحدات الطاقوية للعمل الفعلي}}$$

وليس من الضروري أن يتم حساب عدد الوحدات الطاقوية بالضبط، فخطأ بنسبة مئوية ضئيلة لن يؤثر بشكل كبير في الحساب الكلي.

3. **تحديد عدد الوحدات الطاقوية الخاصة بكل نشاط:** ويتم ذلك عن طريق الملاحظة المباشرة والمقصود هنا إيجاد الزمن العادي المطلوب من مختلف مجموعات الموارد عن طريق المعادلات الزمنية، ولهذا فالمؤسسة تقوم بتحديد مجموعة النشاطات داخل كل مجموعة موارد ومختلف الصيغ التي يمكن أن يأخذها هذا النشاط، وتأخذ المعادلة الأساسية تساوي الوقت العادي لتحقيق النشاط يضاف إليه الزمن الإضافي الذي يمكن أن يضاف إلى الزمن الأساسي في حالة ما إذا أخذ النشاط صيغة خاصة.

الفصل الأول: مساهمة نظام التكلفة على أساس الأنشطة في ترشيد تكاليف الإنتاج

وتكتب الصيغة الرياضية للزمن الضروري من قبل مجموعة الموارد Z من أجل تحقيق الحدث k كالآتي:

$$t_{j,k} = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \dots + \beta_p X_p$$

حيث:

$t_{j,k}$: الزمن المطلوب من مجموعة الموارد Z لتحقيق الحدث k ؛

X_p : المولد الزمني رقم p والذي يأخذ القيمة 1 في حالة تحقق الحالة الخاصة أو القيمة 0 في الحالة العكسية؛

β_0 : ثابت زمني لمجموعة الموارد Z مستقلة عن الحالات الخاصة للحدث k ؛

β_p : الزمن الإضافي الناتج عن تحقق المولد الزمني p ؛

P : عدد المولدات الزمنية الذي يهدف إلى إيجاد زمن نشاط مجموعة الموارد Z من أجل تحقيق الحدث k .

المعادلات الزمنية يمكنها أن تأخذ بعين الاعتبار التداخل بين مختلف المولدات الزمنية، حيث قد تكون هناك حالات خاصة تعبر عن العلاقة بين حالتين أو أكثر وذلك لإضافة حد إلى المعادلة الزمنية من الشكل $\beta_{qv} X_q X_v$ ، وبذلك تصبح المعادلة الزمنية من الشكل:

$$t_{j,k} = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \dots + \beta_{qv} X_q X_v + \dots + \beta_p X_p$$

يعني هذا أنه في حالة تحقق الحالة الخاصة q وتحقق الحالة الخاصة v فإن المولدين الزمنيين يأخذان القيمة واحد وبالتالي فإن الزمن β_{qv} يضاف إلى الزمن الكلي للمعادلة.

4. حساب سعر التكلفة: تعد هذه المرحلة الأخيرة في مراحل تطبيق نموذج التكلفة حسب الأنشطة الزمني، وفيها يتم حساب سعر التكلفة الخاص بعنصر التكلفة عن طريق ضرب تكاليف الوحدة الطاقوية لكل مجموعة موارد في الزمن الضروري لتحقيق عنصر التكلفة كما يلي:

$$C_{j,k} = t_{j,k} \times C_j$$

حيث:

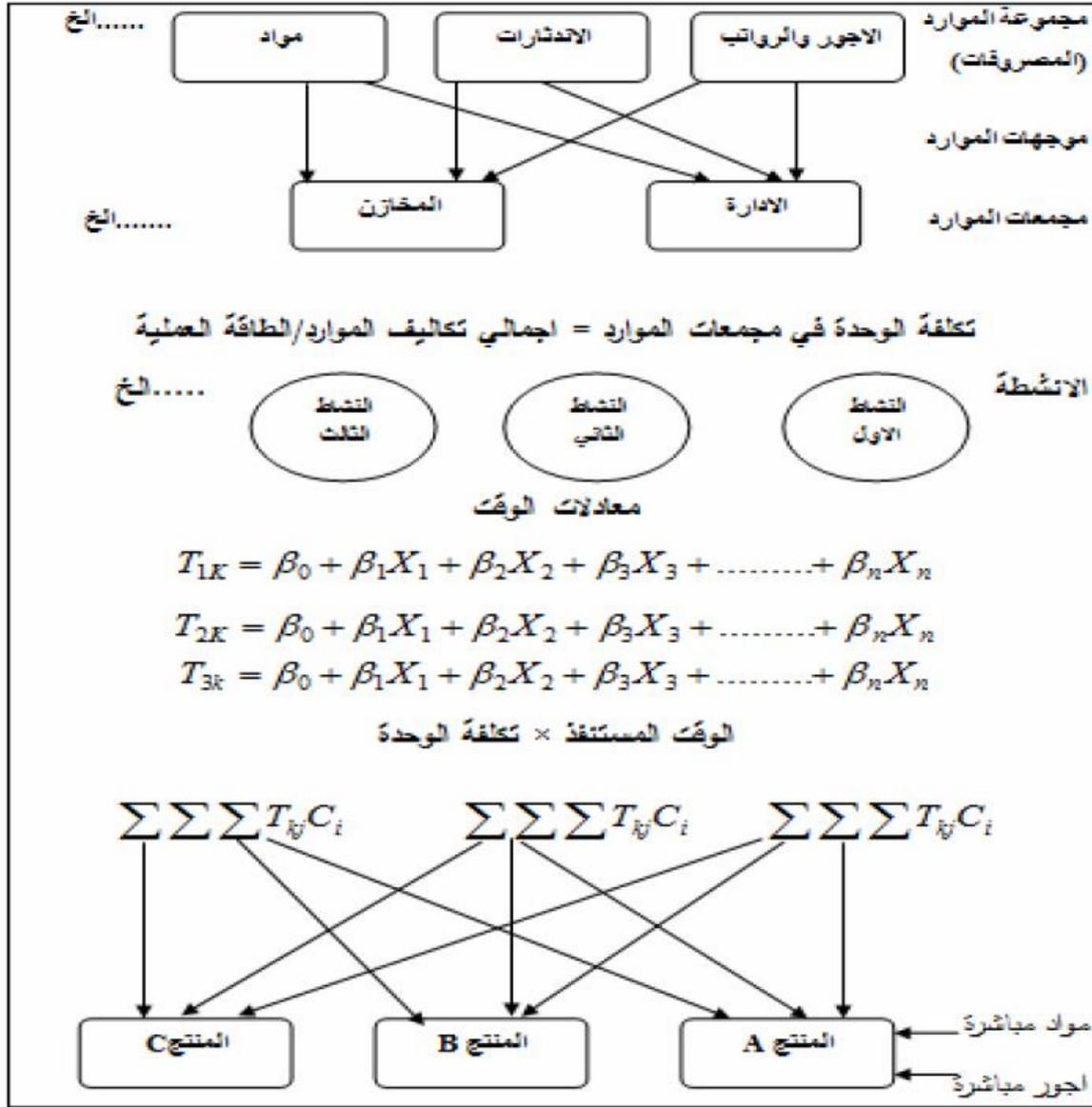
$t_{j,k}$: الزمن الضروري لمجموعة الموارد Z لتحقيق عنصر التكلفة k ؛

C_j : تكلفة الوحدة الطاقوية لمجموعة الموارد Z .

الفصل الأول: مساهمة نظام التكلفة على أساس الأنشطة في ترشيد تكاليف الإنتاج

والشكل التالي يوضح مراحل عمل نظام التكلفة على أساس الأنشطة الموجه بالوقت TDABC:

الشكل رقم (06): مراحل عمل نظام TDABC



المصدر: حاتم كريم كاظم (2015). استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) في قياس تكلفة الخدمة الفندقية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة-العراق، المجلد 9 (العدد32). ص 247

الفرع الخامس: مزايا وعيوب نظام TDABC

أولاً: مزايا نظام TDABC

يحقق نظام التكلفة على أساس الأنشطة الموجه بالوقت العديد من المزايا من أهمها: (نبو و بن الدين، 2020،
صفحة 237)

- ✓ السهولة والسرعة في الاستخدام والتطبيق والتقدير؛
- ✓ تخفيض عدد الأنشطة المستخدمة لأن معدلات الوقت توضح الاختلاف في الأوامر وسلوك الزبائن بدون أي زيادة تتسبب في تعقد نموذج الوقت؛
- ✓ الكشف عن الطاقة غير المستغلة وتوفير رؤية واضحة عن كفاءة العمليات التشغيلية وتخفيض أخطاء القياس حيث يتم قياس الوقت بالدقيقة أو الساعة؛
- ✓ يمكن استخدامه في أي صناعة أو مؤسسة مع التعقيدات المختلفة (الزبائن، المنتجات، القنوات، القطاعات، والعمليات).

ثانياً: عيوب نظام TDABC

رغم ما يتمتع به نظام TDABC من مزايا إلا أنه واجه مجموعة من الانتقادات أهمها: (أبو رحمة و حماد،
2019، صفحة 220)

- ✓ أن مشكلة تكلفة الطاقة العاطلة والمؤكد عليها في مفهوم نظام TDABC ليست اكتشافاً حديثاً، حيث أن هذه القضية نوقشت في الأدبيات والدراسات منذ بداية القرن العشرين، واليوم تكاليف الطاقة العاطلة تستبعد من تكاليف الإنتاج، حيث تعد لأغراض التقارير المالية توافقاً مع معايير التقارير المالية الدولية "IFRS" وقوانين المحاسبة المالية في العديد من الدول؛
- ✓ يوجد مشاكل في قياس الوقت خصوصاً لأنشطة الخدمة في النموذج المبني على الوقت، بسبب أن أوقات نشاط الخدمة غير منتظمة وغير ثابتة، وقد تتضخم مشكلة القياس عندما يؤخذ الوقت المعلن في الحسبان، فربما يحدث هذا تشوهاً في حساب التكلفة بموجب TDABC؛
- ✓ إن تنفيذ نظام TDABC بنجاح واستخدام المعلومات الناتجة من النظام بفعالية يتطلب تكامله مع نظم تزويد البيانات التشغيلية الأخرى كنظام تخطيط موارد الشركة "ERP"، ونظام إدارة علاقات الزبائن

"CRM"، حيث أن تطبيق نظام TDABC في الشركات التي لا تمتلك نظم معلومات متكاملة ومخزن بيانات ربما تواجه مشاكل.

الفرع السادس: المقارنة بين نظام ABC ونظام TDABC

يمكن تلخيص أهم الفروقات بين نظام ABC ونظام TDABC فيما يلي: (كاظم، 2015، صفحة 273)

- ✓ إن موجّهات التكلفة هي العوامل المؤثرة في تخصيص التكاليف في نظام ABC، بينما موجّهات الوقت هي العوامل المؤثرة في تخصيص التكاليف في نظام TDABC؛
- ✓ يستخدم لكل نشاط عامل موجه واحد لتخصيص التكاليف في نظام ABC بينما يستخدم عدة عوامل موجهة لتخصيص التكاليف في نظام TDABC؛
- ✓ في نظام ABC لا يمكن الحصول على مواصفات النشاط المؤثرة على تخصيص التكاليف، بينما في نظام TDABC يمكن الحصول على مواصفات النشاط المؤثرة على تخصيص التكاليف بشكل مناسب وأفضل من أسلوب ABC؛
- ✓ في نظام ABC لا يمكن الانتفاع من الطاقة غير المستغلة، بينما في نظام TDABC يمكن الانتفاع من الطاقة غير المستغلة؛
- ✓ يحتاج تطبيق نظام ABC إلى جهد وتكلفة عالية، بينما يمتاز نظام TDABC بالسرعة والسهولة في التطبيق وبأقل تكلفة؛
- ✓ إن نظام ABC يتطلب استخدام عدد كبير من الأنشطة على عكس نظام TDABC الذي يعمل على تخفيض عدد الأنشطة المستخدمة بسبب استخدامها لمعادلات الوقت.

المبحث الثاني: ماهية تكاليف الإنتاج

تعتبر تكاليف الإنتاج نقطة اهتمام كافة المؤسسات سواء الصناعية أو الخدماتية، فالمؤسسة التي تريد تعظيم أرباحها لابد لها من المعرفة التامة والإلمام الشامل لكافة عناصر تكاليف إنتاجها.

ومن خلال هذا المبحث سوف نتطرق إلى:

- ✓ تعريف الإنتاج، عوامله وأنظمته
- ✓ تعريف تكاليف الإنتاج
- ✓ أنواع تكاليف الإنتاج
- ✓ طرق فصل تكاليف الإنتاج

المطلب الأول: تعريف الإنتاج، عوامله وأنظمته

الفرع الأول: تعريف الإنتاج

يعرف الإنتاج على أنه:

- ✓ "إعداد وملائمة للموارد المتاحة بتغيير شكلها أو طبيعتها الفيزيائية والكيميائية حتى تصبح قابلة للاستهلاك الوسيط أو النهائي (إيجاد منفعة)". (دودين، 2012، صفحة 151)
- ✓ "عملية تحويل عوامل الإنتاج إلى سلع وخدمات سواء لأغراض الاستهلاك أو الاستثمار أو هو ذلك المجهود الواعي الذي يبذله الإنسان لتحويل الموارد المتاحة وخلق منفعة ما في صورة خدمة أو سلعة تشبع حاجة أو أكثر". (بوناب، 2014/2013، صفحة 65)
- ✓ "بذل الجهد لاكتشاف واستغلال الموارد المتاحة للحصول منها على المنافع المختلفة لتحقيق الحاجات الأصلية". (دبابش، 2011/2010، صفحة 64)

الفرع الثاني: عوامل الإنتاج

لتحقيق الإنتاجية بشكل فعال في أية مؤسسة إنتاجية أو خدماتية لا بد من الركون إلى إجراء المستلزمات أو العوامل الأساسية والمتمثلة في: (بوناب، 2014/2013، صفحة 67)

- ✓ **القوى البشرية:** وتمثل إحدى المدخلات الأساسية لنظام الإنتاج سواء على مستوى إنتاج سلع أو تقديم خدمة، ولا يمكن في أي حال من الأحوال الاستغناء عنها.
- ✓ **المواد:** يعتمد إنتاج السلع وتقديم الخدمات على مدى توافر المواد التي تدخل ضمن عملية الإنتاج وكذلك على مدى صلاحية هذه المواد من حيث الكم والنوع والأوقات والأماكن المطلوبة.
- ✓ **المعدات والآلات:** فعلى حسب الوظيفة الإنتاجية يحدد اختصاص الآلات والمعدات، وعليه تصميم آلات ومعدات مختصة ومحددة الوظائف، وفي حين كذلك تصمم الآلات ومعدات أخرى غير مختصة تؤدي أكثر من عمل وتتسم بالمرونة في إنتاج متنوع وأداء مختلف.
- ✓ **المباني والتشييدات:** لممارسة نشاط المؤسسة، تلجأ هذه الأخيرة إلى اختيار التصميم الذي يحقق أكبر عدد من المزايا لتحقيق الهدف المنشود وبأقل تكلفة وخاصة عندما تكون أرض المشروع مرتفعة، وكذا مدى مطابقة هذه التصاميم وطبيعة النشاط الإنتاجي.

الفرع الثالث: أنظمة الإنتاج

تعتمد المؤسسات الصناعية أحد أنظمة الإنتاج التالية:

1. نظام الإنتاج المستمر:

هو إنتاج نمطي في مخرجاته، وقد يكون نمطياً في مدخلاته، يتم على آلات متخصصة أو في خطوط إنتاج.

ونقصد بالإنتاج النمطي أن له نفس الأبعاد والخواص خلال الفترة الإنتاجية، أي نفس المقاييس ونفس النوعية، ونفس الشكل وكذا نفس الاختصاص، وقد يكون نمطياً في المدخلات أي مدخلات مختلفة، مثل الجلد الحقيقي، الجلد المصطنع لصناعة أحذية متجانسة، أي نفس الشكل ونفس المقاييس ولكن ليس نفس النوعية، كما أنه إذا توقفت مرحلة من مراحل الإنتاج أدى إلى توقف العملية الإنتاجية. وينقسم الإنتاج المستمر إلى نوعين:

❖ إنتاج مستمر وظيفي:

هو إنتاج مستمر موجود كحلقة ضمن سلسلة إنتاجية داخل المؤسسة، أو كمرحلة بين مجموعة المؤسسات يعمل كل منها دور المنبع والمصب، والخاصية المميزة أنه يستعمل في وظيفة معينة.

❖ إنتاج مستمر غير وظيفي:

هو إنتاج يوجه إلى الاستهلاك مباشرة، ويخضع لمحددات الطلب من سعر السلعة، أسعار السلع المنافسة، أذواق المستهلكين، سلوكياتهم، مثل الصناعة الغذائية، صناعة الجلود... إلخ.

2. نظام الإنتاج المتقطع: (نظام الإنتاج بالدفعات)

هو إنتاج غير نمطي في مخرجاته، ولا يتم إنتاجه إلا بعد تحديد المواصفات من طرف العميل أو المستهلك المباشر، وقد يكون نمطيا في مدخلاته والمقصود بأنه غير نمطي في مخرجاته، أن مخرجاته مختلفة من حيث الشكل والنوع والتخصص وذلك حسب أذواق المستهلكين وحسب طلبهم. وينقسم بدوره إلى قسمين:

❖ إنتاج دفعات متكررة للطلب:

هو إنتاج متقطع نمطيا في مدخلاته، وغير نمطي في مخرجاته، يخضع للمواصفات التي يقدمها العميل، والميزة الخاصة أنها تنتج دفعات حسب الخصائص المطلوبة أو المواصفات التي يطلبها العميل. والشرط الرئيسي لاستعماله هو تغيير المواصفات من عميل لآخر، وهو شرط موضوعي وضروري، وقد يكون غير ضروري مثل الآلات التي تنتج إنتاج متقطع فهي آلات غير متخصصة، والسبب في التغيير لا يكمن في المواصفات وإنما عدد الآلات.

والحل هو تقليل المنتجات أو زيادة عدد الآلات، ويمكن أن المؤسسة تعدد منتجاتها ومحدودة في المخازن فتبدأ في تغيير الإنتاج، والسبب الموضوعي الوحيد هو تغيير المواصفات والحل يكمن في إنتاج دفعات متكررة للتخزين.

❖ إنتاج دفعات متكررة للتخزين:

إذا كان السبب الذي جعل المؤسسة تنتج إنتاج دفعات متكررة للطلب غير موضوعي (ليس تغيير المواصفات) تحول المؤسسة الإنتاج إلى إنتاج دفعات متكررة للتخزين، وعليه إما أن نخصص الوقت أو الآلات أو المخازن لإنتاج دفعات متكررة للتخزين، مثل صناعة الألبسة (حسب الفصول)، فنستعمل الإنتاج المستمر خلال الفصل، والإنتاج المتقطع خلال السنة، وهذا لتفادي مشاكل التخزين وضيق الوقت. (دودين،

2012، الصفحات 154-155)

3. نظام الإنتاج الواسع: (نظام التدفق المتكرر)

يتم بموجب هذا النظام إنتاج عدد كبير من أصناف السلع المتماثلة وبكميات كبيرة، كما هو الحال في مصانع السيارات ومصانع الأجهزة الكهربائية، حيث يجري إعادة تنظيم وسائل الإنتاج كالقوالب وما شابهها دون تحمل تكاليف كبيرة أو إحداث تغيير في التنظيم الداخلي للمصنع.

4. نظام الإنتاج حسب الطلب:

يتخصص المصنع بموجب هذا النظام بإنتاج السلع وفقا للمواصفات التي يحددها الزبون أو المستهلك، وينتج بإستراتيجية الإنتاج حسب الطلب، وتكون طريقة الصنع ومواصفات السلعة المنتجة متغيرة كما في صناعة الأثاث، ويعتمد المصنع إستراتيجية الصنع وفقا للطلب.

5. نظام خلايا التصنيع: (تكنولوجيا المجاميع)

يقوم المصنع بإنتاج الأجزاء والمكونات وفقا لجدول الإنتاج وبالكميات والمواصفات التي تحدد وفقا لحاجة السوق، وتعتمد إستراتيجية الإنتاج حسب الطلب، وتكون طريقة الصنع ومواصفات السلعة المنتجة متغيرة كما في صناعة الأحذية أو الدوائر الكهربائية التي تستخدم في تجميع وإنتاج سلع تامة الصنع لاحقا. (بن طيب، 2016/2015، صفحة 38)

6. نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT):

هو نظام يتم فيه إنتاج ما يطلبه العميل بالضبط وشحن المواد المطلوبة عندما تطلب وحيثما يوجد عليها طلب، أي إنتاج ما نحتاج عندما نحتاج وليس أكثر، وأي شيء أكثر من الكمية الدنيا المطلوبة ينظر إليه كعادم أو ضائع. (دالي علي، 2015/2014، صفحة 173)

المطلب الثاني: تعريف تكاليف الإنتاج

يمكن تعريف تكاليف الإنتاج على أنها:

✓ جميع التكاليف التي تخص المواد والعمل والخدمات التي يتم إنفاقها على السلعة في مراحل الإنتاج،

وعليه تشمل تكاليف الإنتاج على: (دبابش، 2011/2010، صفحة 64)

- المواد المستخدمة (مواد خام، منتجات نصف مصنعة، منتجات تامة الصنع...)
- أجور العاملين بالورشة الإنتاجية، حراس المصانع، وغيرهم.
- تكاليف إدارية مثل: إيجار المصانع، التأمينات... إلخ.

✓ تكلفة الإنتاج هي الكميات المعينة من المدخلات من وسائل الإنتاج المستخدمة في عملية التصنيع، وهذه الوسائل هي:

- وسائل عمل: وهي الوسائل المادية مثل: معدات وتجهيزات الإنتاج، آلات، مباني والمنشآت لسير العملية الإنتاجية.
- مواضيع العمل: مواد ولوازم مستهلكة، منتجات نصف مصنعة.
- القوى العاملة: (الجهد البشري) وهي تتمثل في القوى العاملة، واستخدام مجهودها الفكري والعضلي في العملية الإنتاجية، ويتم ضمها إما مباشرة كيد عاملة أو غير مباشرة إلى تكلفة الإنتاج. (بويغوب، 1998، صفحة 29)

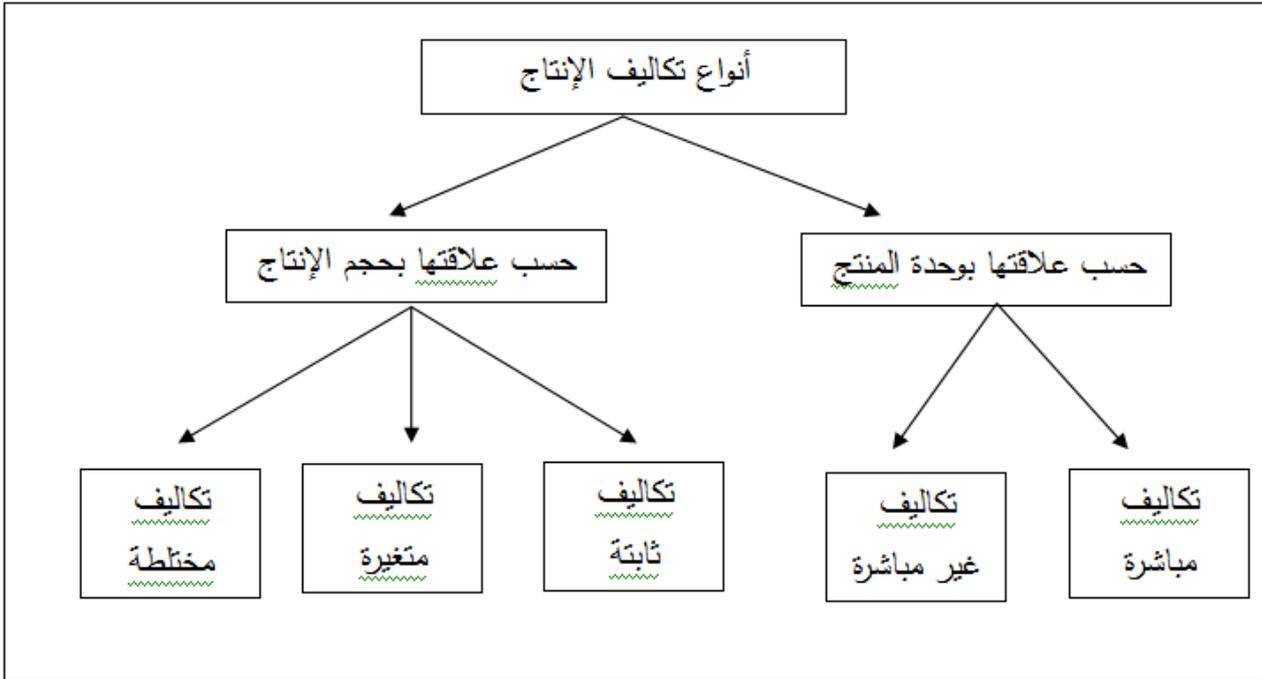
✓ تكلفة الإنتاج هي مجموعة الأعباء الملحقة في عملية إنتاج منتج ما حتى المرحلة النهائية (مرحلة الدخول إلى المخازن للبيع)، وتشمل تكلفة شراء المواد الأولية واللوازم المستهلكة بالإضافة إلى تكاليف التصنيع المباشرة وغير مباشرة. (هادفي، 2013/2012، صفحة 36)

من خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج أن تكلفة الإنتاج هي التكلفة المتحصل عليها بعد عمليات التحويل للحصول على منتج أو خدمة.

المطلب الثالث: أنواع تكاليف الإنتاج

يمكن تلخيصها في المخطط التالي:

الشكل رقم (07): أنواع تكاليف الإنتاج



المصدر: من إعداد الطلبة

أولاً: تكاليف الإنتاج حسب علاقتها بوحدة المنتج

يمكن تقسيم تكاليف الإنتاج وفق هذا التبريد إلى:

1. التكاليف المباشرة: وهي العناصر التي يمكن تخصيصها مباشرة على الوحدة الإنتاجية كما يمكن تحديد

نصيب الوحدة المنتجة منها بشكل مباشر وأهم هذه العناصر:

- **المواد المباشرة:** وتشمل كل المستلزمات السلعية التي تدخل مباشرة بالعملية الإنتاجية مثل المواد الخام (كالخشب في صناعة الأثاث والقطن في صناعة الغزل).
- **الأجور المباشرة:** وهي كل ما يصرف للعاملين المباشرين في العملية الإنتاجية من أجر والذين يخصص عملهم مباشرة في تحويل المواد الخام إلى منتج نهائي.
- **المصروفات المباشرة:** وهي بقية المصروفات التي تصرف مباشرة على العملية الإنتاجية باستثناء المواد والأجور المباشرة. (التكريتي، 2006، صفحة 36)

2. التكاليف غير المباشرة: وهي النفقات التي يصعب ربطها بصورة مباشرة بوحدات المنتج النهائي، أي

التكاليف التي لا تصرف من أجل وحدة إنتاج معينة ولكن من أجل المشروع ككل.

وتتوزع عناصر التكاليف الغير مباشرة على حسب علاقتها بأوجه النشاط الرئيسية في المشروع إلى:

- مصاريف صناعية غير مباشرة: تشمل تكلفة المواد والعمالة والخدمات الأخرى اللازمة لتأدية عمليات الإنتاج بشكل عام، دون أن ترتبط ارتباطا مباشرا بمنتج معين بالذات.
- مصروفات البيع والتوزيع غير المباشرة: وتشمل عناصر التكاليف التي تستلزمها عمليات تسويق وتصريف المنتجات النهائية.
- المصروفات الإدارية والتمويلية: وهي عبارة عن المصروفات المتعلقة بالنشاط الإداري والتمويلي.

(عدس و الخلف، 2013، صفحة 47)

ثانيا: تكاليف الإنتاج حسب علاقتها بحجم الإنتاج

وفق هذا التوزيع فإن تكاليف الإنتاج تنقسم إلى:

1. التكاليف الثابتة: هي التي لا تتأثر بالنشاط الاقتصادي، أي بالإنتاج أو البيع، فهذا النوع من المصاريف

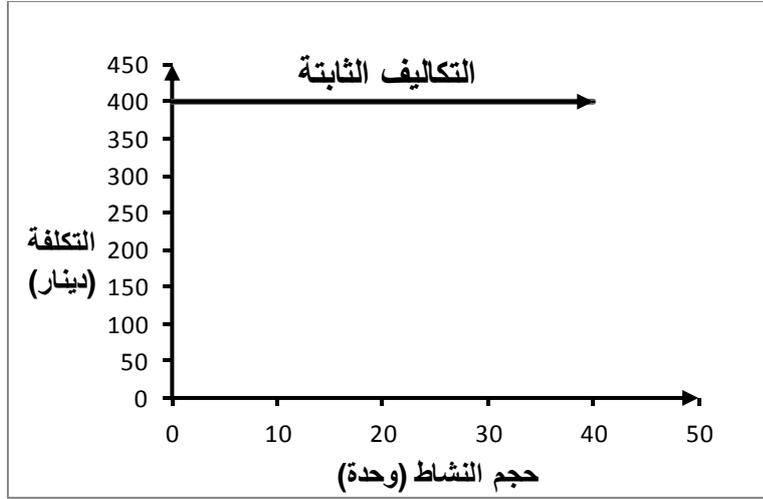
تتحمله المؤسسة مهما كان مستوى النشاط الاقتصادي (رحال، 1999، صفحة 59)، وتصنف كآلاتي:

(عدس و الخلف، 2013، صفحة 50)

- تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة: مثل حراسة المصنع، والتأمين على المصنع، ورواتب مدير المصنع وموظفو إدارة المصنع، وأجور عمال النظافة والصيانة الدورية العادية لأصول المصنع الثابتة.
- تكاليف تسويقية ثابتة: مثل راتب مدير قسم المبيعات ومدير وموظفي قسم الدعاية وإيجار معرض البيع والتأمين على المعارض.
- تكاليف إدارية ثابتة: لا تتغير بتغير حجم الإنتاج أو البيع مثل رواتب الإدارة والإنارة والتدفئة وإيجار مبنى الإدارة وإهلاك الأصول الثابتة للإدارة.

ويمكن توضيح العلاقة بين التكاليف الثابتة وحجم النشاط بالشكل البياني التالي:

الشكل رقم(08): العلاقة بين التكاليف الثابتة وحجم النشاط



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي (2006). محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق. دار الحامد للنشر والتوزيع. عمان. ص 40

يبين هذا الشكل أن التكاليف الثابتة البالغة 400 دينار لم تتغير مهما تغير حجم الإنتاج، لكن نصيب الوحدة منها يتغير.

إذا تم إنتاج 10 وحدات: نصيب الوحدة = $10/400 = 40$

إذا تم إنتاج 40 وحدة: نصيب الوحدة = $40/400 = 10$

2. التكاليف المتغيرة: وهي عبارة عن التكاليف التي تتغير طردياً مع التغير في حجم النشاط، فزيادة حجم الإنتاج يؤدي إلى زيادة قيمة هذه التكاليف (الكفراوي، 1985، صفحة 45)، وعناصر التكاليف المتغيرة تشمل: (عدس و الخلف، 2013، صفحة 49)

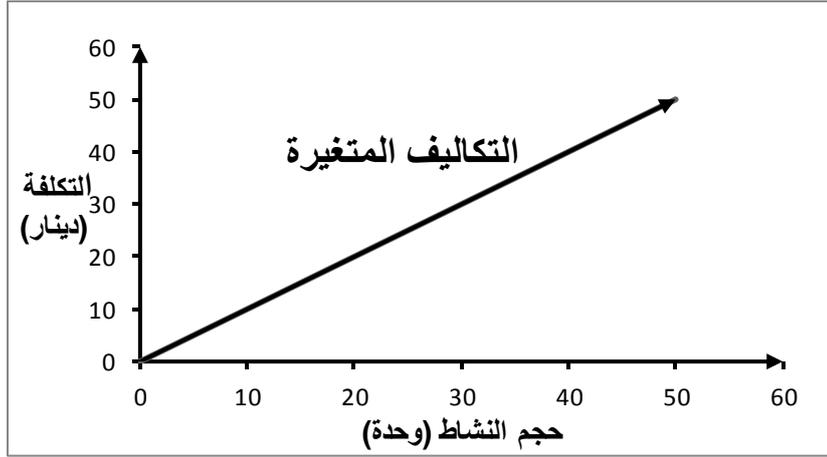
- المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج بشكل مباشر سواء كانت مواد خام أو نصف مصنعة أو تامة الصنع، حيث أن تكلفة المواد الأولية تتناسب طردياً مع حجم الإنتاج.
- تكلفة الأجور المباشرة التي تدفع للعاملين في الإنتاج سواء كانت علائق شكل أجور أو رواتب.
- تكلفة الخدمات الصناعية غير المباشرة المتغيرة مثل القوى المحركة والوقود وصيانة الآلات والزيوت والتشحيم ومناولة المواد وغيرها.

الفصل الأول: مساهمة نظام التكلفة على أساس الأنشطة في ترشيد تكاليف الإنتاج

- تكاليف التسويق غير المباشرة المتغيرة وتشمل تكلفة التغليف واللف والحزم، وأجور ورواتب مندوبي المبيعات، وتكاليف الدعاية والإعلان والنقل والشحن.

ويمكن توضيح العلاقة بين التكاليف المتغيرة وحجم النشاط بالشكل البياني التالي:

الشكل رقم(09): العلاقة بين التكاليف المتغيرة وحجم النشاط



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي (2006). محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق. دار الحامد للنشر والتوزيع. عمان. ص39

يبين هذا الشكل أنه إذا تم إنتاج 10 وحدات فستتحمل المؤسسة 10 دينار، وإذا أنتجت 20 وحدة ستتحمل 20 دينار وهكذا، أما نصيب الوحدة فلا يتغير.

$$\text{نصيب الوحدة} = \frac{\text{التكاليف}}{\text{عدد الوحدات}}$$

$$\text{إذا تم إنتاج 10 وحدات: نصيب الوحدة} = \frac{10}{10} = 1$$

$$\text{إذا تم إنتاج 20 وحدة: نصيب الوحدة} = \frac{20}{20} = 1$$

3. **التكاليف المختلطة:** هي تكاليف تحتوي على جزء ثابت مهما كان مستوى النشاط وجزء متغير مرتبط بنشاط المؤسسة، ولذلك سميت بالتكاليف المختلطة أو التكاليف شبه المتغيرة أو شبه الثابتة (درحمون،

2005/2004، صفحة 34)، مثل: (عدس و الخلف، 2013، صفحة 51)

الفصل الأول: مساهمة نظام التكلفة على أساس الأنشطة في ترشيد تكاليف الإنتاج

- **التكاليف شبه الثابتة:** مثل تكاليف العاملين في قسم التصنيع والمستخدمين فيه هي تكاليف ثابتة وفي حالة زيادة الإنتاج فقد يتطلب الاستعانة بعمال آخرين فتزداد التكلفة التي هي بالأساس ثابتة فتصبح شبه ثابتة.
- **التكاليف شبه المتغيرة:** هي التكاليف المتغيرة في أساسها ولكن نسبة التغير تكون أقل من نسبة التغير في حجم الإنتاج ، مثل تكاليف صيانة الآلات هي تكاليف متغيرة وعند زيادة حجم الإنتاج تزداد هذه التكلفة ولكن بنسبة أقل من نسبة الزيادة في حجم الإنتاج، وتبقى الصيانة ضرورية حتى في حالة توقف العمل عن الإنتاج ولكن التكلفة تكون قليلة.

ويصعب تحديد هذا النوع من التكاليف والرقابة عليها، وللتغلب على هذه الصعوبات، فإنه يجب التخلّص من التكاليف الشبه متغيرة أو الشبه ثابتة بالاستناد إلى أحد الأسس التالية:

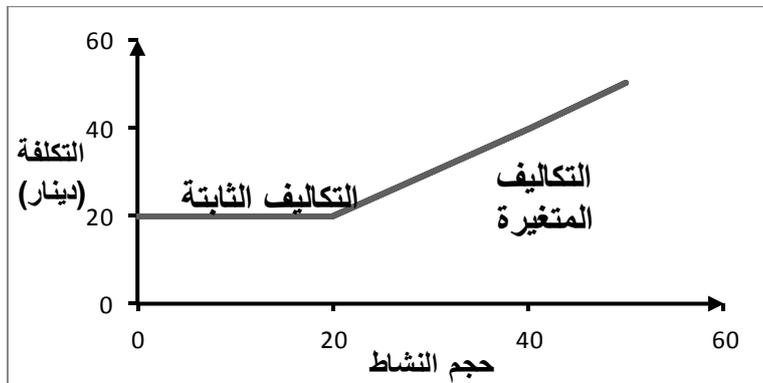
- تحديد ما إذا كان العنصر شبه المتغير يميل إلى التغير أم إلى الثبات وتبويبه تبعاً لذلك.
- تقسيم العنصر شبه المتغير إلى جزئين، ووضع الجزء المتغير ضمن التكاليف المتغيرة والجزء الثابت ضمن التكاليف الثابتة.

وفي النهاية سنجد تقسيمان فقط وهما التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة طبقاً لهذا المعيار من التقسيم.

(الكفراوي، 1985، صفحة 47)

ويمكن توضيح هذه التكاليف بالشكل البياني التالي:

الشكل رقم(10): العلاقة بين التكاليف الثابتة، المتغيرة وحجم النشاط



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي (2006). محاسبة التكاليف بين النظرية

والتطبيق. دار الحامد للنشر والتوزيع. عمان. ص42

الفصل الأول: مساهمة نظام التكلفة على أساس الأنشطة في ترشيد تكاليف الإنتاج

من خلال ما سبق يمكننا القول بأن تكاليف الإنتاج تقسم إلى تكاليف مباشرة وأخرى غير مباشرة، وإلى تكاليف ثابتة وأخرى متغيرة، ولكن هذا لا يمنع من وجود تكاليف مباشرة وفي نفس الوقت متغيرة أو ثابتة، وكذلك الحال بالنسبة للتكاليف غير المباشرة قد تكون ثابتة أو متغيرة، والجدول الموالي يوضح لنا الروابط بين الأنواع المختلفة لتكاليف الإنتاج:

الجدول رقم(02): الروابط بين مختلف أنواع تكاليف الإنتاج

التكاليف الثابتة	التكاليف المتغيرة	
<ul style="list-style-type: none"> - مصاريف العمال (رئيس مصلحة الإنتاج) - إظهار خاص بالمنتجات - إهلاك آلة لا تصنع إلا منتج واحد 	<ul style="list-style-type: none"> - مواد أولية - يد عاملة مباشرة - مصاريف النقل في حالة تسليم منتج واحد 	التكاليف المباشرة
<ul style="list-style-type: none"> - مصاريف العمال (الإطارات، أعوان التحكم...) - إيجارات وإهلاكات - إظهار التوثيق 	<ul style="list-style-type: none"> - مواد مستهلكة (ماء، غاز، كهرباء...) - مصاريف النقل في حالة تسليم حصة من المنتجات 	التكاليف غير المباشرة

المصدر: درحمن هلال (2005/2004). المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة

الاقتصادية. أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه فرع نقود ومالية. جامعة يوسف بن خدة-الجزائر. ص33

المطلب الرابع: طرق فصل تكاليف الإنتاج

هناك عدة طرق تستخدم في فصل تكاليف الإنتاج بعضها يعتمد على البيانات المحاسبية والبعض الآخر يعتمد على المعادلات الإحصائية، فإن استخدام أية طريقة بشكل منفرد لا يوصل إلى نتائج دقيقة، با إن الطرق جميعها تكمل بعضها البعض وهي:

أولاً: الطريقة المحاسبية

وهذه الطريقة تعتمد على بيانات التكاليف المسجلة بالدفاتر المحاسبية، حيث يقوم المحاسب بتصنيف التكاليف التي يراها متغيرة منفصلة عن تلك التي يراها ثابتة، وهذه الطريقة تمتاز بسهولة وموضوعيتها حيث أن تقسيم التكاليف إلى متغيرة وثابتة يقوم على أسس معينة يحددها المحاسب، ولكن من عيوب هذه الطريقة :

✓ تعتمد هذه الطريقة على القرار المبدئي المتعلق بتصنيف التكاليف إلى متغيرة وثابتة.

✓ تتأثر بتوزيع التكاليف غير المباشرة.

✓ لا تأخذ في الاعتبار أن كثير من عناصر التكاليف تعتبر شبه متغيرة أو شبه ثابتة أي تحتوي على

النوعين معاً. (أبو زيد و الدهراوي، 2002، صفحة 10)

ثانياً: طريقة النقطتين الأكثر تباعداً (طريقة الحد الأقصى والأدنى)

وهذه الطريقة تعتبر أكثر الطرق استخداماً في الحياة العملية لتمييزها بالسهولة والوضوح، وهي تعتمد على مفردتين فقط من مفردات التكاليف والإنتاج، الأولى تمثل أقصى نقطة وصل إليها النشاط الإنتاجي والأخرى أدنى نقطة له، وطبقاً لتعريف التكاليف الثابتة فيفترض أن داخل هذا المدى الإنتاجي ستظل التكاليف الثابتة كما هي مع تغير التكلفة المتغيرة فقط، ولذلك فإن معدل التكلفة المتغيرة للوحدة يعادل حاصل قسمة التغير في التكاليف من الحد الأدنى إلى الأقصى على التغير في الإنتاج من الحد الأدنى والأقصى كما يلي: (أبو زيد و

الدهراوي، 2002، الصفحات 11-12)

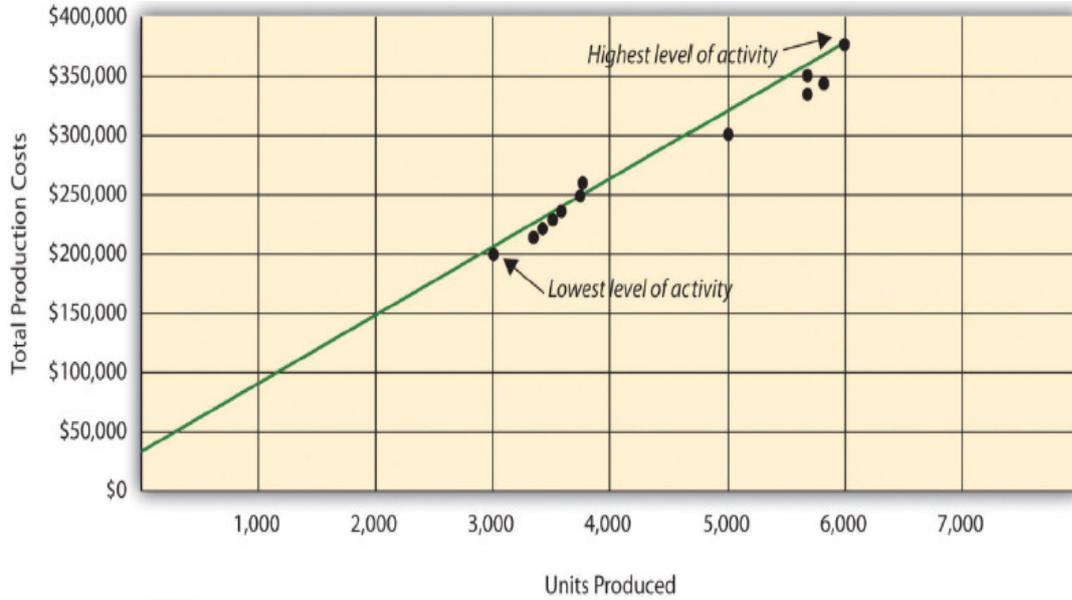
$$\frac{\text{القيمة العليا للتكاليف} - \text{القيمة الدنيا}}{\text{الحجم الأعلى للإنتاج} - \text{الحجم الأدنى}} = \text{معدل التكلفة المتغيرة للوحدة}$$

ثم يتم احتساب التكلفة الثابتة بموجب المعادلة التالية:

$$\text{التكلفة الثابتة} = \text{إجمالي التكاليف عند أي حجم إنتاج} - (\text{معدل التكلفة المتغيرة} \times \text{حجم الإنتاج نفسه})$$

ويمثل تمثيل معادلة التكاليف حسب هذه الطريقة بيانياً كما يلي:

الشكل رقم (11): التمثيل البياني لمعادلة التكاليف حسب طريقة الحد الأدنى والأقصى



المصدر: جمال أمغار (2013/2012). مطبوعة محاضرات في محاسبة التسيير سنة أولى ماستر. تخصص نقل و إمداد. جامعة باتنة كلية العلوم الاقتصادية. ص 06

إن طريقة الحد الأقصى والأدنى سهلة التطبيق جدا ولا تحتاج إلى معلومات كثيرة، إلا أنها تواجه عيبا أساسيا نتيجة لاعتمادها على نقطتين فقط لتحديد معادلة التكاليف (حيث أنه في التحليل العددي وهو أحد فروع الرياضيات يكون الاستكمال والتقريب أدق كلما كان عدد النقاط المعتمد عليها أكثر)، وعليه فلا يعتبر الاعتماد على نقطتين كافيا للوصول إلى نتائج دقيقة عند تحليل التكاليف خصوصا في الفترات التي ينخفض أو يرتفع فيها مستوى النشاط عن الحد الأعلى والحد الأدنى على التوالي (وهي الفترات التي تمثل أغلب مستويات النشاط للمؤسسة)، لأن معادلة التكاليف المقدرّة بالاعتماد على البيانات في هذه الفترات غير العادية فقط (الفترات القصوى) ستشوه علاقات التكاليف الحقيقية التي تسود في الفترات العادية. (أمغار، 2013/2012، صفحة 07)

ثالثا: طريقة المربعات الصغرى (الانحدار الخطي)

تعتبر طريقة المربعات الصغرى مدخلا أكثر موضوعية على الإطلاق لتقدير خط الانحدار، إذ أنها تعتمد على تقنيات رياضية خالصة ولا تخضع لأهواء المحللين، وعلى خلاف طريقة الحد الأقصى والأدنى فإن طريقة المربعات الصغرى تأخذ بعين الاعتبار جميع البيانات المتوفرة عند تقدير معادلة التكاليف، كما تعتبر في

الفصل الأول: مساهمة نظام التكلفة على أساس الأنشطة في ترشيد تكاليف الإنتاج

التحليل العددي أفضل طرق الاستكمال والتقريب، وتستخدم طريقة المربعات الصغرى معادلة المستقيم

$y=a.x+b$ حيث أن: (أمغار، 2013/2012، صفحة 07)

y : إجمالي التكاليف المختلطة cm (متغير تابع)؛

a : التكلفة المتغيرة الوحيدة cvu (ميل المستقيم، معدل التغير)؛

x : مستوى أو حجم النشاط (متغير تابع)؛

b : إجمالي التكاليف الثابتة (نقاطع المستقيم مع حامل محور الترتيب).

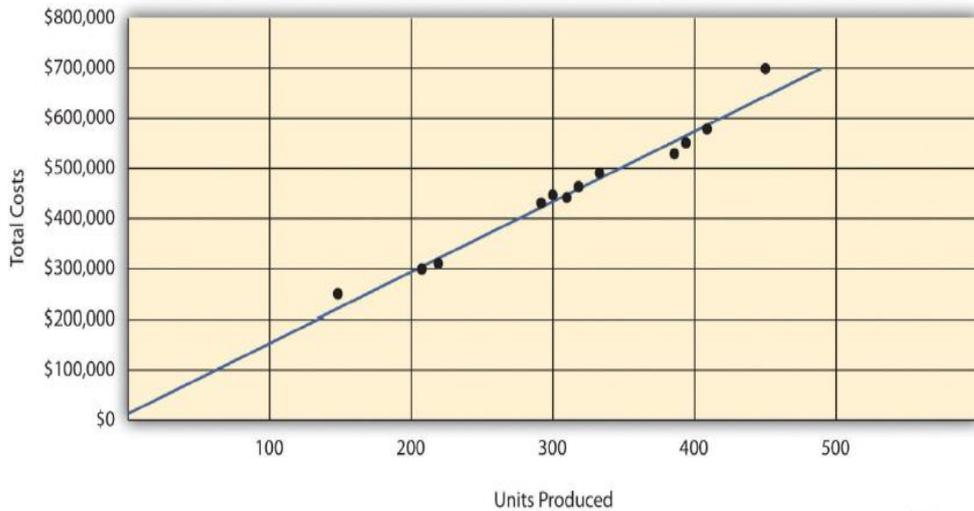
حيث أن:

$$a = cvu = \frac{\sum_{i=1}^n x_i \cdot y_i - n \cdot \bar{x} \cdot \bar{y}}{\sum_{i=1}^n x_i^2 - n \cdot \bar{x}^2}$$

$$b = cf = y - a \cdot \bar{x}$$

ويمثل خط الانحدار بيانياً كما يلي:

الشكل رقم (12): التمثيل البياني لخط الانحدار



المصدر: جمال أمغار (2013/2012). مطبوعة محاضرات في محاسبة التسيير سنة أولى ماستر. تخصص نقل و

إمداد. جامعة باتنة كلية العلوم الاقتصادية. ص 08

المبحث الثالث: دور نظام ABC في ترشيد تكاليف الإنتاج

نظرا لكون نظام ABC يتجاوز سلبيات الأنظمة التقليدية بتوفير معلومات تفصيلية حول الأنشطة والتكاليف ومسبباتها، فإنه يعمل على ترشيد جهود المسيرين في مجال تخفيض التكاليف وذلك بمنحهم تفهما أعمق لسلوكها ومن ثم القدرة على التحكم فيها.

ومن خلال هذا المبحث سوف نتطرق إلى:

- ✓ الفرق بين نظام ABC والأنظمة التقليدية
- ✓ مفهوم وأهمية تخفيض تكاليف الإنتاج
- ✓ ترشيد تكاليف الإنتاج باستخدام نظام ABC

المطلب الأول: الفرق بين نظام ABC والأنظمة التقليدية

يمكن التمييز بين نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) والأنظمة التقليدية بالنقاط الموضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (03): مقارنة بين نظام ABC والأنظمة التقليدية

الأنظمة التقليدية	نظام ABC	أوجه المقارنة
تقدم النظم التقليدية معلومات تكاليف كاملة عن وظيفة كاملة، وتكون تجميعية لمختلف الأنشطة في مختلف الأقسام التي يمر فيها الإنتاج ويصعب تحليلها.	يقدم نظام ABC معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم.	من حيث المعلومات المقدمة
يركز النظام التقليدي على المنتجات ويعتبرها هدف التكلفة.	يركز نظام ABC على الأنشطة ويعتبرها هدف التكلفة.	من حيث التركيز
يستخدم النظام التقليدي معدلا واحدا لتحميل التكاليف الصناعية	يستخدم نظام ABC موجه تكلفة لكل نشاط داخل كل قسم إنتاجي	من حيث عدد المعدلات المستخدمة للتحميل

الفصل الأول: مساهمة نظام التكلفة على أساس الأنشطة في ترشيد تكاليف الإنتاج

<p>غير المباشرة للمصنع كله أو معدلا متخصصا لكل قسم إنتاجي، ويتم تحديده بقسمة مجموع التكلفة غير المباشرة المخططة على أساس التحميل المختار.</p>	<p>ويتم قياسه بقسمة تكلفة النشاط المحدد على العامل الموجه لتكلفة ذلك النشاط.</p>	<p>(موجهات التكلفة)</p>
<p>في الأنظمة التقليدية يستخدم مجمع واحد للتكلفة الصناعية غير المباشرة في كل قسم أو عدة مجمعات للمؤسسة.</p>	<p>في نظام ABC يتعدد استخدام مجمعات التكلفة في القسم الواحد ويتخصص كل مجمع منها بنشاط معين أو أنشطة متجانسة.</p>	<p>من حيث مجمعات التكلفة</p>
<p>الأنظمة التقليدية تتضمن فيها أسس التحميل متغيرات مالية مثل: تكلفة المواد المباشرة وتكلفة الأجور المباشرة...الخ.</p>	<p>في الغالب لا يستند العامل الموجه في نظام ABC إلى متغيرات مالية، بل إلى متغيرات أخرى مثل الوقت وعدد الأوامر أو المرات، وكمية الإنتاج.</p>	<p>من حيث المتغيرات التي يستند إليها</p>

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على محمد سرور الحريري (2016). المحاسبة الإدارية المتقدمة. الدار المنهجية للنشر والتوزيع. عمان. ص 62-63

كما يمكن القول أن نظام التكلفة على أساس الأنشطة يتشابه مع الأنظمة التقليدية في محاسبة التكاليف المباشرة (المواد المباشرة والأجور المباشرة)، في حين يختلف معها فيما يتعلق بمحاسبة التكاليف غير المباشرة.

فبالنسبة لعملية تحميل التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة في الأنظمة التقليدية تمر بمرحلتين:

المرحلة الأولى: يتم فيها تخصيص مختلف عناصر التكلفة (الموارد) على مراكز التكلفة (مراكز التحليل) استنادا إلى بعض المقاييس التي توفر العلاقة لاستخدام تلك الموارد.

المرحلة الثانية: يتم فيها تحميل تكاليف تلك المراكز على المنتجات النهائية باستخدام بعض المعدلات أو أسس التحميل المرتبطة بالحجم مثل: ساعات العمل المباشر، ساعات عمل آلة، كغ مواد مشتتة...الخ.

فتحميل التكاليف غير المباشرة حسب المنهج التقليدي يركز على تحميل تكاليف مراكز التكلفة على المنتجات

النهائية باستخدام بعض أسس التحميل المرتبطة بالحجم، مع أن أغلب عناصر التكاليف غير المباشرة غير مرتبطة بالحجم مما قد يؤدي إلى الحصول على قيم لتكاليف المنتجات غير دقيقة أو مشوهة.

أما فيما يخص نظام التكلفة على أساس الأنشطة فإن تحميل التكاليف غير المباشرة يمر كذلك بمرحلتين: **المرحلة الأولى:** يتم فيها تخصيص موارد المؤسسة على مختلف أنشطتها باستخدام مسببات الموارد.

المرحلة الثانية: يتم فيها تحميل تكاليف الأنشطة على المخرجات (منتجات أو خدمات) وفقا لاستهلاك أغراض التكلفة للأنشطة وذلك باستخدام مسببات التكلفة.

فمنهج نظام التكلفة على أساس الأنشطة يركز على قياس الموارد المستهلكة من أجل تنفيذ الأنشطة، ثم ربط تكاليف هذه الأخيرة بالمنتجات النهائية وذلك باستخدام مقاييس تبين احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة. (ساحري، 2008/2007، صفحة 61)

المطلب الثاني: مفهوم وأهمية تخفيض تكاليف الإنتاج

لقد أشار العديد من الباحثين إلى مفهوم خفض التكلفة إذ تم تعريفه بأنه "تحقيق وفورات حقيقية ومستمرة في تكلفة الوحدة من البضاعة المصنعة أو الخدمة المقدمة دون التأثير على ملائمتها للاستخدام المطلوب"، كما عرفت عملية خفض التكلفة بأنها "الأسلوب المخطط الذي يهدف إلى تحسين الكفاءة من خلال الاستخدام الأمثل لعناصر التكاليف والسرعة في إنجاز العمليات أو زيادة الإنتاج بما يؤدي إلى خفض تكلفة الوحدة المنتجة دون أن يؤثر ذلك على جودتها ووظائفها"، كما عرف أحد الكتاب التخفيض في التكاليف على أنه "تحقيق الخفض الحقيقي والدائم في تكلفة الأنشطة التي يزاولها المشروع، أو تكلفة الوحدة المنتجة فيه بدون التأثير على جودة المنتج أو وظائفه". (بدوم، 2014، الصفحات 66-67)

ويمكن تلخيص أهمية خفض التكلفة فيما يلي: (بدوم، 2014، صفحة 68)

✓ تتجلى أهمية خفض التكلفة من العلاقة القائمة بين التكلفة ومستوى الربح وأسعار المنتجات أو الخدمات التي تقدمها المؤسسة.

✓ إن عملية خفض التكلفة تساعد على تعزيز الموقع التنافسي للمؤسسة، إذ أن تقديم منتجات بأسعار معتدلة سوف يمكن المؤسسة من منافسة المنتجات الأخرى في السوق، وهذا يتوقف على مدى كفاءة الإنتاج ومدى انعكاسه على خفض التكاليف.

- ✓ إن تخفيض التكاليف يؤدي إلى الاقتصاد والحرص في عناصر الإنتاج لأنه الطريق السليم إلى تحقيق الكفاءة الإنتاجية.
- ✓ إن عملية خفض التكاليف سوف تساعد المؤسسة على زيادة أرباحها وتعزيز رأسمالها مما يمكنها من التوسع في نشاطها الإنتاجي.

المطلب الثالث: ترشيد تكاليف الإنتاج باستخدام نظام ABC

يعد نظام التكلفة على أساس الأنشطة أحد الأدوات المثلى في تحسين أنظمة التكاليف التقليدية لأنه يركز على الأنشطة بشكل إنفرادي لاعتمادية غرض التكلفة، إذ يقوم بتخصيص التكاليف على أهدافها كالمنتجات أو الخدمات وفق أساس معين يمثل حاجة المنتج من ذلك النشاط، أي أن مهمة نظام التكلفة على أساس الأنشطة هي تحليل التكاليف غير المباشرة وإعادة تصنيفها كتكاليف مباشرة، من خلال تقسيم مجتمعات التكاليف وربطها بالأنشطة المختلفة، كما يحقق التفوق بالتصميم من خلال تبسيط تصميم المنتجات بمعنى إمكانية تدفق الإنتاج بسهولة ومن دون أي إسراف في استخدام الموارد، وإن هذا يؤدي إلى ترشيد التكاليف. (دبابش و شحتاني،

2018، صفحة 116)

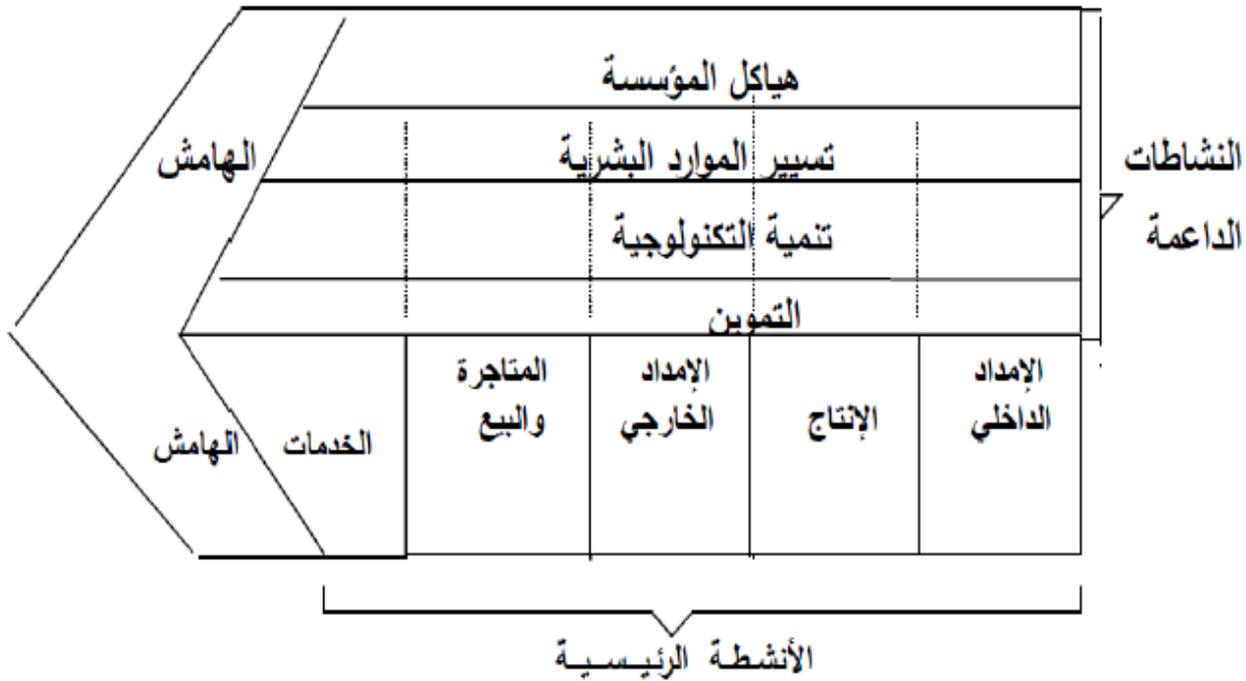
ويمكن تخفيض التكاليف وفقا لنظام ABC بانتهاج الطرق التالية: (حجازي و معاليم، 2013، صفحة 197)

- تقليص الوقت والجهد اللازمين للقيام بالنشاط أو المهمة، فمثلا يمكن تقليص الوقت والجهد الخاص بنشاط تهيئة الآلات واستعمال الأدوات من خلال تحسين تدريب العمال.
 - إلغاء الأنشطة غير الضرورية: حيث يمكن أن تكون هذه النقطة جوهر التخفيض، حيث يمكن تحليل الأنشطة من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة إلى المنتجات وبالتالي يتم إلغاؤها بما يعمل على تقليص التكلفة الإجمالية للمنتجات التي لم تعد تستعمل هذه الأنشطة.
 - انتقاء الأنشطة ذات التكاليف المنخفضة والتي يمكن أن تؤدي نفس الغرض وبأقل تكلفة.
- وعليه فإن نظام ABC يحقق أهداف تخفيض التكاليف عن طريق تحليل الأنشطة وذلك بإتباع أسلوب سلسلة القيمة، والذي يمثل ارتباط سلسلة الأنشطة خلال مراحل دورة حياة المنتج من مرحلة البحث والتطوير إلى مرحلة ما بعد البيع (ميلاني و أتريل، 2013، صفحة 408)، وحسب مفهوم (M.Porter) لسلسلة القيمة فهي مجموعة متصلة من الأنشطة الخلاقة أو المولدة للقيمة، وذلك بدايةً من أنشطة الحصول على المواد الأولية من الموردين وانتهاءً بتسليم المنتج النهائي إلى الزبائن. (بلعجوز و عريوة، 2019، صفحة 119)

الفصل الأول: مساهمة نظام التكلفة على أساس الأنشطة في ترشيد تكاليف الإنتاج

وتصنف سلسلة القيمة أنشطة كل مؤسسة إلى فئتين هما: أنشطة رئيسية وأنشطة داعمة كما تطرقنا إليها من قبل والموضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم (13): سلسلة القيمة لبورتر



المصدر: غول فرحات (2014). سلسلة القيمة ومساهمتها في بناء الميزة التنافسية للمؤسسة. مجلة دراسات في الاقتصاد والتجارة والمالية. جامعة الجزائر 3. المجلد 03 (العدد 01). ص 46

ونلاحظ من خلال هذا الشكل أن سلسلة القيمة تتشكل من مجموعة من الأنشطة الرئيسية وأخرى داعمة، تعمل بالتنسيق من أجل تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة، مع العلم أن تحليل قيمة كل نشاط يتطلب فهم وتحليل ومتابعة التكلفة مع تحديد مصادرها.

إذ باستعمال سلسلة القيمة فإن نشاط المؤسسة يتم وفق عدة أنشطة فرعية تسهم في خلق قيمة وكذلك تستهلك قيمة، فنقوم بالمقارنة كل نشاط منها مع النشاط المقابل في المؤسسة أو المؤسسات الأخرى المنافسة، حيث تكون هذه الأخيرة (المقارنة) مرحلة بمرحلة أي وظيفة بوظيفة، وذلك لمعرفة إمكانية تحمل مستوى تنافس المؤسسة مع المؤسسات الأخرى والقدرة على التصدي لها، ولكي تكون المؤسسة في الوجهة الصحيحة يجب أن تصل بالنشاط إلى أن تكون القيمة المنتجة فيه أكبر من القيمة المستهلكة فيه أي (التكاليف)، وهنا على المؤسسة دعم وتشجيع هذا النشاط، أما إذا كانت القيمة المنتجة فيه أقل من التي يستهلكها، فإن على المؤسسة

تصفيته أو إحالته إلى أطراف خارجيين عنها (مكاتب معتمدة، مؤسسات متخصصة...الخ).

وفي سلسلة القيمة المؤسسة تقوم بملاحظة تكاليفها وقدراتها في مختلف المستويات وتبحث دائما عن التحسينات مع مقارنتها بتكاليف وقدرات منافسيها، وفي حالة وجود فرق لصالحها فإنها تستغله كميزة تنافسية، كما يجب على المؤسسة أن تحلل بعمق مهاراتها الأساسية ولاسيما في المجالات التالية:

- مدى فهمها للسوق: تتضمن جميع الأنشطة التي تعمل على جمع المعلومات حول السوق واستغلالها في المؤسسة.
- تطوير منتجات جديدة: تمثل جميع الجهود التي تقوم بها المؤسسة، وتتضمن كل من البحث والتطوير، التجديد والقيام بإضافة أنشطة جديدة.
- الاستحواذ على الزبائن: من خلال تحديد الأسواق المستهدفة والمحتملة.
- إدارة العلاقة مع الزبائن: جميع النشاطات التي تهدف إلى الفهم الجيد وبشكل محدد للزبائن، ومدى تعزيز العلاقات معهم مع إعداد العروض الشخصية (إن أمكن ذلك).
- إنجاز الطلبات: تتضمن إرسال المنتجات في المواعيد، إرسال الفواتير وقبضها، فتحليل نشاطات المؤسسة عن طريق سلسلة القيمة يخول لها تطوير قدراتها في مستوى معين يحقق لمؤسسة ميزة تنافسية ما يعني امتلاكها ورقة إستراتيجية رابحة. (البياتي، 2016، الصفحات 282-283)

ويعد الغرض من تحليل سلسلة القيمة هو تحديد مدى استطاعة المسيرين على تخفيض التكاليف من مرحلة التصميم إلى التوزيع النهائي، ويتم ذلك بتحليل التغيرات في قيمة التكاليف لكل نشاط من خلال تحليل مسيبات التكلفة، والهدف من تحليل سلسلة القيمة هو التعرف على الأنشطة الأساسية الكفأة للمؤسسة وتتبعها نظرا لتأثيرها على قيمة المنتجات وتحقق الأهداف المرجوة من تطبيق تحليل سلسلة القيمة بالقدرة على تتبع ورقابة سلسلة القيمة مما ينبغي وجود بطاقة لهذه الأخيرة التي تتكون من عناصر سلسلة القيمة ومقاييس الأداء وأهداف المؤسسة.

من جهة أخرى يساهم تحليل أنشطة سلسلة قيمة المؤسسة في استخدام الأنشطة للتمييز بين المنتجات المقدمة من خلال مقارنة سلسلة القيمة الخاصة بالمؤسسة مع سلسلة أنشطة المقاييس والتي من خلالها يتم ترشيد اتخاذ القرارات بتوجيه الموارد المتاحة بغرض خلق القيمة. (غضاب، 2017، صفحة 151)

ويمكن تلخيص أهمية سلسلة القيمة في مايلي: (جبار يوسف، 2009، صفحة 04)

- يساعد في تحليل القيمة وتخفيض تكاليف العمليات؛
- يمكن من تحديد الفرص لتطوير أعمال المؤسسة؛
- يساعد المؤسسة في ترتيب وتحديد الأداء لنظم المعلومات الإدارية والمحاسبية داخل المؤسسة؛
- يساهم في تحسين اتخاذ القرارات.

فبموجب نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) وبالاستعانة بتحليل سلسلة القيمة، يكون بالإمكان تحليل

كافة الأنشطة وبيان ما يلي: (دبابش و شحتاني، 2018، صفحة 116)

- **الأنشطة المضيفة للقيمة:** وهي الأنشطة التي لو استبعدت فإنها ستؤدي في الأجل الطويل إلى عدم تلبية رغبات الزبائن ولا حتى توقعاته، مما سيؤثر سلبا على مبيعات المؤسسة وبالتالي حصتها السوقية، وعليه دائما ما نجد المؤسسة تسعى جاهدة على أداء هذه الأنشطة بكفاءة وفعالية.
- ومن أمثلتها: شراء مواد أولية لصنع المنتج يعتبر نشاط ذو قيمة لأن المؤسسة بدون مواد أولية لا تستطيع من تصنيع المنتج، وكذلك دهان سيارة بجودة معينة هو نشاط ذو قيمة لأن العملاء يتوقعون ذلك ويرغبون فيه.
- **الأنشطة غير المضيفة للقيمة:** وهي الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتجات المقدمة للزبون، وفي نفس الوقت يمكن أن تعوق العمل وتزيد من تكلفة الإنجاز، وعليه تعتبر أنشطة هدر، ويمكن للمؤسسة تخفيض التكاليف مع الحفاظ على طاقة خدمة المنتج باستبعاد مثل هذه الأنشطة.
- ومن أمثلتها: تخزين المواد الأولية أو المنتجات تامة الصنع يعد نشاطا غير مضيف للقيمة من وجهة نظر العميل، وكذلك إعادة تصنيع الوحدات المعيبة هو نشاط عديم القيمة بالنسبة للعملاء لذلك يمكن بل يتوجب استبعاده.

وبالتالي يقوم نظام ABC بدعم الأنشطة المضيفة للقيمة واستبعاد الأنشطة غير المضيفة للقيمة أو على الأقل

تقليلها، وعليه ستصبح للمؤسسة قدرة على ترشيد وتخفيض تكاليفها ومنه وضع سعر بيع تنافسي تواجه به المؤسسات الأخرى.

خلاصة الفصل:

كخلاصة لهذا الفصل يمكن القول أن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يعتبر من الأساليب الحديثة التي ساهمت في تحقيق أهم أهداف المؤسسات والمتمثل في تخفيض التكاليف، حيث يقوم هذا النظام بالتركيز على الأنشطة التي تعتبر حلقة وصل بين التكاليف وأغراض التكلفة، وهذا ما يساعد المؤسسات على تركيز اهتمامها على المنتجات والأنشطة الأكثر فعالية من أجل الوصول إلى تحديد دقيق لتكلفة المنتج أو الخدمة من خلال تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج وإلغاء تلك التي لا تضيف قيمة.

ومن هذا المنطلق يمكن القول أن تبني المؤسسة لنظام ABC سيمكنها من تجاوز الكثير من الصعوبات التي تعجز الأنظمة التقليدية عن إيجاد حل لها، مما يعني أنه سيكون مساهمة فعالة في بناء وتحسين الميزة التنافسية للمؤسسة في مجال تخفيض التكاليف وكذلك تحسين الجودة والأداء وبالتالي إرضاء العملاء.

الفصل الثاني:

ترشيد تكاليف الإنتاج باستخدام نظام

ABC في مؤسسة مطاحن الزيبان -

القنطرة

تمهيد

بعد أن تطرقنا سابقا إلى نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) ودوره في ترشيد تكاليف الإنتاج من الجانب النظري، سنقوم في هذا الفصل بإسقاط ما تم التوصل إليه نظريا على مؤسسة مطاحن الزيبان-القنطرة وذلك من خلال تطبيق نظام ABC فيها.

بناء على ما سبق سوف نتطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الاول : نظرة عامة حول مؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة

المبحث الثاني : محاولة تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة في المؤسسة محل الدراسة

المبحث الاول : نظرة عامة حول مؤسسة مطاحن الزيبان-القنطرة

من خلال هذا المبحث سنحاول الإلمام قدر الإمكان بكل ما يتعلق بالمؤسسة محل الدراسة ألا وهي مطاحن الزيبان-القنطرة

المطلب الاول: التعريف بالمؤسسة وخصائصها

1- تعريف المؤسسة:

مطاحن الزيبان القنطرة مؤسسة عمومية اقتصادية على شكل شركة مساهمة ذات رأس مال يقدر بـ 235.000.000 دج، وتم رفع رأس المال في 2007 إلى 896.260.000 دج، كانت تابعة للشركة الأم الرياض سطيف (مؤسسة الصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاتها)، أما الآن فهي تابعة للشركة الفرعية الزيبان مع 4 وحدات أخرى، حيث تم تغيير اسمها إلى المركب الصناعي التجاري- مطاحن الزيبان القنطرة .

2- خصائص المؤسسة:

- **طبيعة النشاط:** يتمثل النشاط الرئيسي للشركة في تحويل الحبوب وإنتاج وتسويق المنتجات التي تم الحصول عليها (السميد، الفرينة)، أما نشاطها الثانوي يتمثل في إنتاج وتسويق المنتجات الثانوية (النخالة والأعلاف) بيعها كأغذية للمواشي.
- **الموقع:** تقع في الجنوب الشرقي لمدينة القنطرة على الطريق الوطني رقم 3 الرابط بين القنطرة و ولاية بسكرة وهي تبعد عن الولاية بـ 55 كلم.
- **المساحة:** تقدر مساحتها الإجمالية بـ 315647م² وهي تنقسم إلى قطعتين:
-القطعة الأولى: مساحتها 53000051م² خاصة بالمطاحن والإدارة ،منها 11158 م² مبنية والباقي غير مبني.
- **القطعة الثانية:** تقدر مساحتها 15642م² تتكون من السكنات الوظيفية.
- **الطاقة الإنتاجية:** للشركة طاقة إنتاجية تقدر بـ:
-5900 قنطار في اليوم للقمح الصلب.
-1500 قنطار لليوم للقمح اللين.

- سعة التخزين: للشركة أبراج تخزين للمادة الأولية والمنتجات بسعة تخزين تقدر ب:
 - 39000 قنطار من المنتج النهائي.
 - 125000 قنطار للقمح.
- الاحتياجات من الماء والكهرباء:
 - 3000 لتر من الماء يوميا.
 - أما الكهرباء فتستهلك حسب عمل الآلات.
- أهم نقاط البيع: يتم تسويق هذه المنتجات عن طريق مجموعة من نقاط البيع وهي كالاتي:
 - تأتي بسكرة في المقام الأول ب ثلاث نقاط بيع؛ - واحدة في القنطرة؛ - واحدة في سيدي عقبة؛ واحدة في أولاد جلال؛ واحدة في ولاية باتنة؛ واحدة في ولاية جيجل؛ واحدة في ولاية خنشلة.
- الطاقة التشغيلية: يقدر عدد عمال الوحدة حاليا ب 146 عامل.
- تشكيلة المنتجات: تتوفر الشركة على مجموعة متعددة من المنتجات تختلف من حيث النوعية والوزن تتمثل في: سميد ممتاز ، سميد عادي، دقيق ممتاز ، دقيق الخبازة، نخالة، القمح اللين، نخالة القمح الصلب، النخالة المكعبة، السميد الثانوي.

المطلب الثاني : أهداف المؤسسة و سياستها

1- أهداف المؤسسة :

- إن مؤسسة مطاحن الزيبان لديها العديد من المنافسين في الداخل (مؤسسات جزائرية) والخارج (مؤسسات أجنبية) ، وحتى يمكنها أن تكسب أكبر عدد من الزبائن وأن تحافظ على مركزها في السوق كان لا بد عليها من رسم أهداف محددة تسعى من خلال نشاطها أن تحققها على المدى القريب والبعيد، وهذه الأهداف تتمثل في:
- تهدف مطاحن الزيبان إلى تحويل الحبوب (قمح لين، قمح صلب)، وإنتاج وتسويق المواد المشتقة سميد، دقيق، نخالة ، وفي بعض الأحيان تشتري وتعيد بيع العجائن.
 - البحث عن أسواق جديدة للحصول على أكبر جمهور من المتعاملين وجلب اهتمامهم ونيل ثقتهم في علامتها التجارية من ناحية الجودة والنوعية والسعر .
 - مشاركة الشركة بفعالية مع المحيط وتغطية رغبات المستهلكين والأسر الصغيرة والمجموعات المحلية.

- العمل على ضمان البقاء والاستمرارية وتطوير المكانة في السوق، حيث أن الطلب المتزايد والنوعية الموافقة للمعايير العالمية وعلامة رياض سطيف تكون عوامل لضمان ذلك.

2- سياسة المؤسسة :

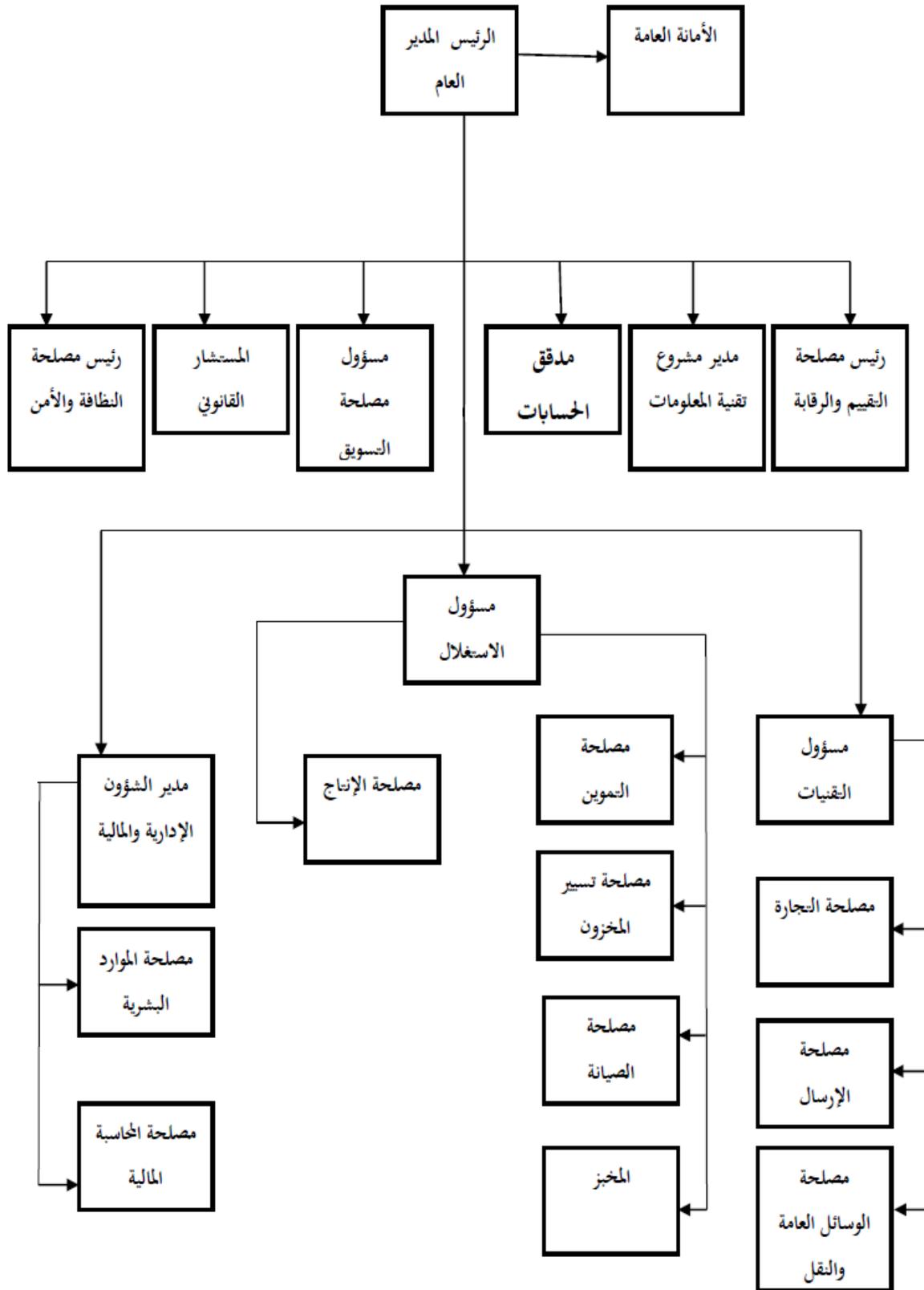
إن المميزات التي تحظى بها الشركة في القدرات الإنتاجية والوضعية المالية الجيدة ساعدها على وضع سياسة ناجعة، ألزمت الشركة نفسها على السير عليها والعمل على تحقيقها و التي تتمثل في :

- التوضيح في الشفافية للممارسات والخدمات التجارية مع الشركاء (الزبائن، المساهمين، والمحيط...)
- ترقية ثقافة الإصغاء إلى الزبون والتكفل النظامي لكل الشكاوي.
- تكوين وتحسيس مجموعة العمال.
- الاتصال في الداخل لتفاعل كل العمال، وفي الخارج لضمان جودة الخدمة والمنتوج.
- التحديث وصيانة طاقة الإنتاج.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

تعتبر مؤسسة مطاحن الزيبان من المؤسسات المتوسطة العامة التي تمارس نشاطها الصناعي فهي من الناحية التنظيمية تنقسم إلى عدة مديريات ومصالح كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (14) : الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الزيبان-القنطرة



المصدر: معطيات المؤسسة

1- الرئيس المدير العام: يعد المسؤول الأول عن كل رؤساء الهياكل والمصالح ويشرف على تسيير المؤسسة من كل النواحي، بالإضافة إلى انه:

- يمثل المؤسسة خارجيا (الناطق الرسمي للمؤسسة).
- يعقد اجتماعات دورية مع مختلف الإطارات (مجلس المديرية العامة).
- يترأس مجلس الإدارة.
- رئيس لجنة حفظ الصحة والأمن

2 - أمانة الرئيس المدير العام: تعد أمانة الرئيس المدير العام همزة الوصل بين المدير العام وباقي مصالح

- المؤسسة، من مهامها (كل هذه المهام مرتبطة بالرئيس المدير العام):
- استقبال و تسجيل وتوزيع البريد الوارد وإرسال البريد الصادر.
 - استقبال المكالمات الهاتفية الداخلية والخارجية وكذلك الفاكس.
 - كتابة المراسلات وتوزيعها على مخلف المصالح.
 - تحرير اجتماعات مجلس الإدارة.
 - استقبال الضيوف (زيائن، الإدارة العامة للرياض، الزوار....)
 - توصيل تعليمات المدير العام لمختلف رؤساء المصالح.

3 - هيئة إعادة الهيكلة، دراسة السوق والاتصال:

- دراسة إعادة الهيكلة للمؤسسة.
- دراسة السوق.
- تنظيم المشاركة في المعارض الاقتصادية، الإشهار.
- تمثل المؤسسة من ناحية الإعلام.

4 - المستشار القانوني: ينلخص دور المستشار القانوني في إبداء الاستشارة القانونية لمختلف المصالح، أما مهامه فتتمثل في:

- التكفل بقضايا الشركة محل نزاع سواء مع الأشخاص الطبيعية او المعنوية (اغلب المنازعات التجارية مع مجموع الزبائن الذين ترتب في ذمتهم ديون تجارية غير مسددة).
- متابعة ملفات الصكوك بدون رصيد أمام القسم الجزئي على مستوى مختلف الجهات القضائية المختصة.

• متابعة إجراءات التنفيذ الجبري على العقارات المرهونة بمعية المحضرين القانونيين قصد تحصيل الديون المترتبة في ذمة المدين الراهن.

• متابعة ملفات التأمين على ممتلكات الشركة ضد جميع الأخطار بمعية شركة التأمين-CAAT وكالة بسكرة- وتحصيل جميع التعويضات في هذا الشأن، هذا فضلا عن العمل الإداري الاعتيادي على مستوى الشركة.

• تحرير المراسلات الإدارية الداخلية والخارجية.

• تمثيل الشركة كعضو في اللجان المختلفة كلجنة حفظ الصحة والأمن، لجنة التأديب، لجنة الصفقات، لجنة تحديد ومراجعة السعر، لجنة إثبات ملفات الزبائن.

• تمثيل الشركة أمام الجهات القضائية المختصة بموجب تفويض من المديرية العامة.

5 - مشروع الإعلام الآلي: تم إدماج الإعلام الآلي في المؤسسة من اجل تسهيل التعاملات بين جميع

المصالح والت ريع في وصول المعلومة بالإضافة إلى النتائج السريعة والموثوقة مقارنة بالعملية اليدوية من المهام:

• إنشاء برامج او أحداث التغييرات التطورات اللازمة على البرامج التابعة لمختلف المصالح، من بين البرامج الموجودة في المؤسسة (حساب الأجور، الفوترة، المحاسبة، تسيير المخزون، الاستثمارات، الإهلاكات...)

• برمجة وصيانة حواسيب المؤسسة.

• إدارة شبكة الإعلام الآلي.

• مراقبة البرامج وتطبيقها بالإضافة إلى تقديم المعلومات اللازمة على مختلف البرامج.

• المساهمة في الجرد السنوي.

6 - مصلحة النظافة والأمن: تقوم هذه المصلحة بالحفاظ على أمن المؤسسة بمختلف أنواعه ونظافتها، وتنقسم إلى فرعين:

أ- فرع الأمن: يشرف عليه رئيس فرع مسؤول رؤساء أفواج يشرفون على مجموعة من أعوان الأمن . يمكن تقسيم مهامهم إلى قسمين:

مهام خاصة بالأمن العام :

• حراسة المؤسسة ووسائلها والآلات من كل سرقة أو تعدي.

- مراقبة كل من يدخل أو يخرج من مؤسسة.
- إعطاء تأشيرة دخول الشاحنات من اجل رفع المنتج.

مهام خاصة بالأمن الصناعي:

- المحافظة على امن الآلات من الأخطار.
 - رش الأدوية على المواد الأولية والآلات لإزالة بعض الأخطار كإزالة السوس مثلا.
 - الحفاظ على صحة العمال من أخطار الآلات.
 - إتقان استعمال وسائل الدفاع عن الحريق.
- ب- فرع النظافة : يوجد تحت إمرة رئيس الفرع مجموعة من العمال والعاملات المسؤولين عن:
- التنظيف الدوري.
 - مراقبة مستوى مخزون المياه وتعقيمه.

7- مصلحة مراقبة التسيير وإعادة التقييم: تعد من أهم المصالح، كون أن هذه المصلحة مسؤولة عن مراقبة التسيير داخل المؤسسة، من أهم مهامه:

- إعداد الميزانية التقديرية للمؤسسة: يتم إعدادها بإتباع خطوط التوجيه التي تقدمها المديرية العامة، وتشمل كل من الميزانية التقديرية للتموين، تسيير المخزون، الإنتاج، المبيعات، الاتصالات (الإشهار) ، الموارد البشرية.
- تقوم كل مصلحة بإعداد الميزانية الخاصة بها فمثلا مصلحة المبيعات تقوم بإعداد الميزانية التقديرية.
- إعداد اللوح البياني للمؤسسة (التسويق، الإنتاج، المبيعات، الموارد البشرية...) و مقارنتها مع التقديرات وتحليل النتائج.
- إعداد التقارير الثلاثية والسادسية: تمثل تراكم نتائج الأشهر السابقة.
- إعداد التقرير السنوي للتسيير: وهو تقرير مفصل عن نشاط المؤسسة خلال السنة.
- تقديم إحصائية ثلاثية للديوان الوطني للإحصائيات ردا على مراسلاتهم.
- أي أن دور رئيس المصلحة يكمن في:
 - جمع المعلومات من مختلف المصالح .
 - تحليل المعلومات .
 - إعداد التقارير الشهرية، الثلاثية، السادسة والسنوية .

8 - هيئة الاحتراب: تعد وظيفة الاحتراب وظيفة مستقلة، وهي تقييم مراقبة العمليات على مستوى مصالح المؤسسة، وهدف المراقبة في هذا المجال تقدير وتقييم نجاعة مختلف المراقبات الأخرى أي متابعة أعضاء المؤسسة في أداء مسؤولياتهم، وفي هذا الهدف الاحتراب الداخلي يقدم التحليلات، التقييمات، التوصيات، الآراء والمعلومات التي تخص الوظائف التي تمت فيها عملية الاحتراب. من جهة أخرى الاحتراب الداخلي يختلف عن المراقبة الداخلية، فالمراقبة الداخلية هي مجموع التدابير الموجودة داخل التنظيم والمناهج وهدفها هو تأمين حماية الممتلكات، صحة العمليات، تطبيق العمليات، جودة ونوعية المعلومة ونجاعة عمال المؤسسة.

9 - دائرة الاستغلال: تعد دائرة الاستغلال دائرة تقنية بحتة نظرا للمصالح المكونة لها، أساس هذه الدائرة الإنتاج، ومهمتها تحويل القمح إلى مادة منتهية، لذا تعد مصلحة الإنتاج أهم مصلحة في الدائرة أما باقي المصالح فهي مصالح دعم من أجل تحقيق أهداف المصلحة.

10 - مسؤول التقنيات التجارية: ويندرج تحت مهامه 03 مصالح وهي :

أ - **مصلحة المبيعات:** تعد هذه المصلحة هي المتعامل المباشر مع الزبائن .

ب - **مصلحة النقل والوسائل العامة:** وتقوم هذه المصلحة بتسيير حظيرة المؤسسة وايصال الطلابيات إلى الزبائن.

ج - مصلحة الإرسال والتوزيع: تقوم هذه المصلحة بمهام عديدة، حيث تبدأ المهام من مصلحة المبيعات التي ترسل المعلومات اللازمة والخاصة بالزبائن، كما تقوم هذه المصلحة بإرسال وصل مبيعات إلى مصلحة المبيعات للقيام بالعمليات الحسابية، وتقوم هذه المصلحة بإعداد تقرير يومي والموضوع فيه خروج البضاعة، ثم إرساله إلى مدير الإنتاج، كما لهذه المصلحة علاقة بقسم التعبئة والتغليف، حيث يصدر إليهم الأمر بإرسال البضاعة بعد تعبئتها.

11 - مصلحة الموارد البشرية: تهتم إدارة الموارد البشرية في المؤسسة بكل ما يتعلق بالعمال باعتبارهم الجهاز المتحرك والعملي داخل المؤسسة، وتعمل هذه المصلحة على ضمان حقوق الموظفين بها ومتابعة مساهم المهني ومن بين هذه الحقوق (الأجر، المنح، العلاوات ...)

رئيس مصلحة الموارد البشرية: وهو المسؤول الأول في المصلحة، ومن مهامه:

- تطبيق سياسة المؤسسة فيما يخص تسيير الموارد البشرية:

• التطبيق الكامل للاتفاقية الجماعية.

- احترام تطبيق النظام الداخلي للمؤسسة.
- المتابعة اليومية لملفات المستخدمين.
- متابعة تطور المسار المهني للمستخدمين.
- تطبيق منهجيات العمل في الإطار القانوني.
- المساهمة في إعداد الميزانية التقديرية للمصلحة.

- متابعة الإحصائيات:

- إعداد مخطط التكوين والسهر على تطبيقه.
- المشاركة مع رؤساء المصالح في إعداد مخطط التوظيف.
- مراقبة كشوف الأجور والرواتب للمستخدمين قبل التخليص.
- تقييم عملية تكوين المستخدمين.

ب- فرع تسيير الموارد البشرية: يهتم هذا الفرع بكل ما يتعلق بالمسار المهني للموظف من بداية توظيفه حتى نهاية الخدمة، وهذا الفرع له علاقة مباشرة مع فرع الأجور، ومن مهام هذا الفرع ما يلي:

- متابعة مستجدات ملفات الموارد البشرية.
- مراقبة كشف الحضور للعمال والمتمهين وتقديمها لفرع الأجور نهاية الشهر.
- التكفل بالعطل : السنوية، المرضية، الاستثنائية.
- تحرير المقررات (التقاعد، التعيين، تغيير المنصب)...
- تحرير العقوبات على العمال بعد استجوابهم.

ج- مراسل اجتماعي : يقوم بالمهام التالية:

- إنشاء ترقيم للعمال في صندوق الضمان الاجتماعي.
- دفع ملفات المرض، حوادث العمل لدى صندوق الضمان الاجتماعي.
- استرجاع مصاريف الأدوية من صندوق الضمان الاجتماعي.
- السهر على متابعة ومراقبة ملفات العمال المتواجدة في صندوق الضمان الاجتماعي.

د- فرع الأجور: يقوم هذا الفرع بتمثيل حق العامل من خلال الأجر الذي يتقاضاه، ويتم ذلك كما يلي:

- تطبيق العقود الجماعية لإعداد الأجور.
- جمع المعلومات لحساب الأجور (مقدمة من فرع تسيير الموارد البشرية).

- إدخال معطيات الأجور في قاعدة البيانات.
- طبع كشف الأجور.

12- مصلحة المحاسبة والمالية: تقوم بمراقبة كل العمليات المحاسبية للمؤسسة وتساهم في تطبيق وإنشاء البرنامج التجاري.

المبحث الثاني: محاولة تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة في المؤسسة محل الدراسة

سنحاول من خلال هذا المبحث تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة في وحدة الدقيق والفريضة للمؤسسة محل الدراسة وذلك من خلال إتباع مراحل عمل نظام ABC المذكورة سابقا في الجزء النظري، وكذلك إبراز دور هذا النظام في ترشيد تكاليف الإنتاج.

المطلب الأول: مراحل تطبيق نظام ABC في المؤسسة محل الدراسة

ويتم ذلك عن طريق المراحل التالية:

❖ المرحلة الأولى: تحديد المنتجات كأغراض التكلفة

في هذه المرحلة نقوم بتحديد مختلف المنتجات بوحدة الدقيق والفريضة للمؤسسة محل الدراسة والموضحة بالجدول التالي:

الجدول رقم(04): تصنيف منتجات المؤسسة

الفريضة	الدقيق	
50/25/5/2/1 كغ	25 كغ	عادي
5/2/1 كغ	25/10/2 كغ	ممتاز
/	25 كغ	خشن
/	10 كغ	كامل
/	25 كغ	سمولات (SSSF)
100/50 كغ		نخالة

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة

من خلال الجدول نلاحظ أن منتجات الدقيق والفريضة تختلف باختلاف حجم الأكياس، حيث تنقسم منتجات الدقيق إلى: دقيق عادي، ممتاز، رفيع، كامل، سمولات ونخالة، بينما تنقسم منتجات الفريضة إلى: عادية، ممتازة ونخالة.

❖ المرحلة الثانية: تحديد التكاليف المباشرة وغير المباشرة

✓ التكاليف المباشرة: تتمثل في التكاليف التي لها علاقة مباشرة بالوحدات المنتجة حيث تحمل مباشرة عليها وتوضح في الجدول التالي:

الجدول رقم(05): التكاليف المباشرة لسنة 2018

رقم الحساب	البيان	المبلغ (دج)
6011000	قمح صلب	864,766,546.30
6011100	قمح لين	408,758,307.36
6026000	أكياس التغليف	41,158,777.11
6026400	بطاقات	625,453.21
6026410	خيوط	650,248.86
6026670	ورق أبيض	44,365.75
	مجموع التكاليف المباشرة	1,316,003,698.59

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة

✓ التكاليف غير المباشرة: تتمثل في التكاليف التي ليست لها علاقة مباشرة بالوحدات المنتجة حيث تحمل أولاً على الأنشطة ثم على المنتجات، وتوضح في الجدول التالي:

الجدول رقم(06): التكاليف غير المباشرة لسنة 2018

رقم الحساب	البيان	المبلغ (دج)
6022000	لوازم مستهلكة	18,935,947.45
6022490	مواد مخبرية	21,000.00
6022930	ألبسة العمال	1,673,018.98
6071600	مشتريات غير مخزنة (كهرباء)	26,523,043.36
6071800	مشتريات غير مخزنة (ماء)	611,050.14
6110000	التقاويل العام	9,316,932.05
6130000	الإيجارات	5,399,450.00
6140000	الأعباء الإيجازية وأعباء الملكية المشتركة	60,000.00
6150000	الصيانة والتصليلات والرعاية	3,475,974.17
6160000	أقساط التأمينات	6,770,314.11
6170000	الدراسات والأبحاث	2,164,354.11

الفصل الثاني: ترشيد تكاليف الإنتاج باستخدام نظام ABC في مؤسسة مطاحن الزيبان-القنطرة

331,200.00	التوثيق والمستندات	6180000
2,846,851.34	أجور الوسطاء والأتعاب	6220000
2,551,936.98	الإشهار والنشر والعلاقات العمومية	6230000
3,000.00	نقل السلع	6240000
3,488,475.50	التقلات والمهمات والاستقبالات	6250000
627,392.36	مصاريف البريد والاتصالات	6260000
374,234.91	الخدمات المصرفية	6270000
95,223,912.96	أجور المستخدمين	6310000
1,761,182.80	أجور المستغل الفردي	6340000
24,864,621.16	الإشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية	6350000
3,198,989.56	الأعباء الاجتماعية الأخرى	6370000
4,296,734.82	الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال	6420000
1,815,414.03	الضرائب والرسوم الأخرى (خارج الضرائب عن النتائج)	6450000
23,800.00	الغرامات والعقوبات	6560000
121,548.80	الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري	6570000
71,462.45	خسائر الصرف	6660000
46,772,682.98	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية	6810000
7,143,315.25	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للعناصر المالية	6860000
11,117,361.99	مشاركة العمال في الأرباح السنوية	6910000
1,449,319.36	فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول	6920000
939,380.79	فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم	6930000
29,041,506.25	الضرائب المفروضة عن الأرباح المبنية عن نتائج الأنشطة العادية	6950000
313,015,408.66	المجموع	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة

الفصل الثاني: ترشيد تكاليف الإنتاج باستخدام نظام ABC في مؤسسة مطاحن الزيبان-القطرة

❖ المرحلة الثالثة: تحديد الأنشطة والتكاليف المتعلقة بها

سنقوم في هذه المرحلة بتقسيم مختلف عمليات المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة (أنشطة رئيسية وداعمة) وكل نشاط بدوره يحتوي على أنشطة تحتية، ثم تحديد تكلفة كل نشاط تحتي وذلك بعد القيام بتوزيع مختلف التكاليف غير المباشرة على الأنشطة كل نشاط حسب نسبة استهلاكه من هذه التكاليف.

وعليه نقوم بإعداد الجدول التالي المتضمن لتكلفة كل نشاط تحتي ونسبة استهلاكه من التكاليف الإجمالية.

الجدول رقم (07): تحديد الأنشطة والتكاليف المتعلقة بها لسنة 2018

التكلفة	النسبة	الأنشطة			العمليات	
		الرمز	تكاليف الأنشطة التحتية	البيان	الرمز	البيان
2,400.00	0.0009%	A10	مصاريف نقل القمح	نقل القمح	A1	العمليات الرئيسية
269,579.99	0.1053%	A11	إهلاك الشاحنات			
2,401,770.68	0.9377%	A12	مصاريف المستخدمين (سائقين)			
2,156,639.93	0.8420%	A20	إهلاك الجسر الوزان	المرور على غرفة التحكم (دخول)	A2	
2,156,639.93	0.8420%	A21	إهلاك غرفة التحكم			
1,856,613.04	0.7249%	A22	الكهرباء والغاز			
2,401,770.68	0.9377%	A23	مصاريف المستخدمين			
2,401,770.68	0.9377%	A30	أجرة مستخدمي الإدارة	إدارة التموين	A3	
26,958.00	0.0105%	A31	إهلاك تجهيزات المكتب			
795,691.30	0.3107%	A32	الكهرباء المستهلكة			
9,704,879.68	3.7891%	A40	إهلاك المخازن	تخزين القمح على حاله	A4	
21,000.00	0.0082%	A50	مواد مخبرية	إدارة الجودة	A5	
334,603.80	0.1306%	A51	ألبسة المخبريين			
2,401,770.68	0.9377%	A52	أجور المخبريين			
4,313,279.86	1.6840%	A53	إهلاك الآلات المخبرية			
1,591,382.60	0.6213%	A54	الكهرباء المستهلكة			
13,478,999.56	5.2626%	A60	إهلاك آلات التنظيف	التنظيف	A6	
9,607,082.73	3.7509%	A61	أجرة المستخدمين			
5,304,608.67	2.0711%	A62	الكهرباء والغاز			
2,695,799.91	1.0525%	A70	إهلاك مخازن القمح التنظيف	تخزين القمح التنظيف	A7	

الفصل الثاني: ترشيد تكاليف الإنتاج باستخدام نظام ABC في مؤسسة مطاحن الزيبان-القنطرة

580,497.63	0.2266%	A80	الماء المستهلك	تليل القمح	A8		
5,391,599.82	2.1050%	A90	إهلاك الآلات	الطحن والغربلة	A9		
12,008,853.41	4.6886%	A91	أجرة مستخدمي الطحن والغربلة				
8,752,604.31	3.4173%	A92	الكهرباء المستهلكة	التصنيف والتغليف	A10		
3,234,959.89	1.2630%	A100	إهلاك آلة التغليف				
18,013,280.12	7.0329%	A101	أجرة مستخدمي التغليف				
2,652,304.34	1.0355%	A102	الكهرباء المستهلكة	إدارة الإنتاج	A11		
2,401,770.68	0.9377%	A110	أجور المستخدمين				
26,958.00	0.0105%	A111	إهلاك تجهيزات المكتب				
1,060,921.73	0.4142%	A112	الكهرباء المستهلكة	نقل المبيعات	A12		
600.00	0.0002%	A120	مصاريف التحميل				
1,078,319.96	0.4210%	A121	إهلاك الشاحنات				
9,607,082.73	3.7509%	A122	مصاريف المستخدمين (سائقين + حمالين)	المرور على غرفة التحكم	A13		
269,579.99	0.1053%	A130	إهلاك الجسر الوزان				
269,579.99	0.1053%	A131	إهلاك غرفة التحكم				
1,856,613.04	0.7249%	A132	الكهرباء المستهلكة	إدارة التوزيع	A14		
2,401,770.68	0.9377%	A133	مصاريف المستخدمين				
1,551,936.98	0.6059%	A140	الإشهار				
3,459,450.00	1.3507%	A141	الإيجار والأعباء الإيجارية				
4,112,148.85	1.6055%	A142	الضرائب والرسوم				
2,401,770.68	0.9377%	A143	أجور مستخدمي الإدارة				
53,916.00	0.0211%	A144	إهلاك تجهيزات المكتب				
795,691.30	0.3107%	A145	الكهرباء المستهلكة				
16,174.80	0.0063%	A150	إهلاك مقصورات الأمن				
669,207.59	0.2613%	A151	ألبسة العمال	الوقاية والأمن	A15	التوزيع	
12,008,853.41	4.6886%	A152	مصاريف مستخدمي الوقاية والأمن				
15,148,757.96	5.9145%	A160	مواد ولوازم مستهلكة	الصيانة	A16		
669,207.59	0.2613%	A161	ألبسة عمال الصيانة				
18,013,280.12	7.0329%	A162	أجرة مستخدمي الصيانة				

الفصل الثاني: ترشيد تكاليف الإنتاج باستخدام نظام ABC في مؤسسة مطاحن الزيبان-القطرة

1,993,471.19	0.7783%	A163	معدات وأدوات الصيانة	الإدارة	A17
311,099.69	0.1215%	A164	صيانة المباني الصناعية		
609,338.27	0.2379%	A165	صيانة الأجهزة التقنية		
305,885.73	0.1194%	A166	صيانة معدات النقل		
253,398.52	0.0989%	A167	صيانة أجهزة الكمبيوتر		
2,780.78	0.0011%	A168	صيانة معدات الوقاية		
27,216,696.38	10.6262%	A170	أجور المستخدمين		
1,761,182.80	0.6876%	A171	أجور المستغل الفردي		
6,723,324.98	2.6250%	A173	إهلاك المباني الصناعية		
539,159.98	0.2105%	A174	إهلاك معدات النقل		
1,509,647.95	0.5894%	A175	إهلاك التجهيزات المكتبية		
3,787,189.49	1.4786%	A176	مواد ولوازم مختلفة		
2,846,851.34	1.1115%	A177	الأتعاب		
331,200.00	0.1293%	A178	التوثيق والمستندات		
3,488,475.50	1.3620%	A179	التنقلات والإستقبالات		
121,548.80	0.0475%	A180	المصاريف المختلفة		
1,856,613.04	0.7249%	A181	الكهرباء والغاز		
30,552.51	0.0119%	A182	الماء المستهلك		
445,697.36	0.1740%	A183	مصاريف بنكية		
627,392.36	0.2450%	A184	مصاريف الهاتف		
2,164,354.11	0.8450%	A185	البحث العلمي		
6,770,314.11	2.6433%	A186	التأمينات		
256,127,108.22	100.00%	المجموع			

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة

❖ المرحلة الرابعة: تحديد مسببات التكلفة

سنقوم في هذه المرحلة بتحديد السبب الذي أدى إلى نشوء التكلفة وذلك من أجل تخصيص التكاليف غير المباشرة للأنشطة على خطي الإنتاج (الدقيق والفريضة).

الفصل الثاني: ترشيد تكاليف الإنتاج باستخدام نظام ABC في مؤسسة مطاحن الزيبان-القنطرة

الجدول رقم (08): تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط

التكلفة	النسبة	المسببات	الأنشطة			العمليات	
			الرمز	تكاليف الأنشطة التحتية	البيان	الرمز	البيان
2,400.00	0.0009%	عدد القناطير المشتراة	A10	مصاريف نقل القمح	نقل القمح	A1	العمليات التمويل
269,579.99	0.1053%	عدد معدات النقل	A11	إهلاك الشاحنات			
2,401,770.68	0.9377%	ساعة العمل	A12	مصاريف المستخدمين (سائقين)			
2,156,639.93	0.8420%	عدد القناطير المشتراة	A20	إهلاك الجسر الوزان	المرور على غرفة التحكم (دخول)	A2	
2,156,639.93	0.8420%	عدد القناطير المشتراة	A21	إهلاك غرفة التحكم			
1,856,613.04	0.7249%	عدد كيلوات ساعي مستهلك	A22	الكهرباء والغاز			
2,401,770.68	0.9377%	ساعة العمل	A23	مصاريف المستخدمين			
2,401,770.68	0.9377%	ساعة العمل	A30	أجرة مستخدمي الإدارة	إدارة التمويل	A3	
26,958.00	0.0105%	عدد المكاتب	A31	إهلاك تجهيزات المكتب			
795,691.30	0.3107%	عدد كيلوات ساعي مستهلك	A32	الكهرباء المستهلكة			
9,704,879.68	3.7891%	عدد القناطير المشتراة	A40	إهلاك المخازن	تخزين القمح على حاله	A4	
21,000.00	0.0082%	عدد القناطير المشتراة	A50	مواد مخبرية	إدارة الجودة	A5	
334,603.80	0.1306%	عدد العمال	A51	ألبسة المخبريين			
2,401,770.68	0.9377%	ساعة العمل	A52	أجور المخبريين			
4,313,279.86	1.6840%	عدد المعدات	A53	إهلاك الآلات المخبرية			
1,591,382.60	0.6213%	عدد كيلوات ساعي مستهلك	A54	الكهرباء المستهلكة			
13,478,999.56	5.2626%	عدد القناطير المستهلكة	A60	إهلاك آلات التنظيف	التنظيف	A6	
9,607,082.73	3.7509%	ساعة العمل	A61	أجرة المستخدمين			
5,304,608.67	2.0711%	عدد كيلوات ساعي مستهلك	A62	الكهرباء والغاز			
2,695,799.91	1.0525%	عدد القناطير المنتجة	A70	إهلاك مخازن القمح التنظيف	تخزين القمح التنظيف	A7	
580,497.63	0.2266%	لتر من الماء المستعمل	A80	الماء المستهلك	تبلييل القمح	A8	
5,391,599.82	2.1050%	عدد القناطير المنتجة	A90	إهلاك الآلات	الطحن	A9	

الفصل الثاني: ترشيد تكاليف الإنتاج باستخدام نظام ABC في مؤسسة مطاحن الزيبان-القطرة

12,008,853.41	4.6886%	ساعة العمل	A91	أجرة مستخدمي الطحن والغريلة	والغريلة		
8,752,604.31	3.4173%	عدد كيلوات ساعي مستهلك	A92	الكهرباء المستهلكة			
3,234,959.89	1.2630%	عدد القناطير المنتجة	A100	إهلاك آلة التغليف	التصنيف والتغليف	A10	
18,013,280.12	7.0329%	ساعة العمل	A101	أجرة مستخدمي التغليف			
2,652,304.34	1.0355%	عدد كيلوات ساعي مستهلك	A102	الكهرباء المستهلكة			
2,401,770.68	0.9377%	ساعة العمل	A110	أجور المستخدمين	إدارة الإنتاج	A11	
26,958.00	0.0105%	عدد المكاتب	A111	إهلاك تجهيزات المكتب			
1,060,921.73	0.4142%	عدد كيلوات ساعي مستهلك	A112	الكهرباء المستهلكة			
600.00	0.0002%	عدد القناطير المباعة	A120	مصاريف التحميل	نقل المبيعات	A12	
1,078,319.96	0.4210%	عدد القناطير المباعة	A121	إهلاك الشاحنات			
9,607,082.73	3.7509%	ساعة العمل	A122	مصاريف المستخدمين (سائقين + حاملين)			
269,579.99	0.1053%	عدد القناطير المباعة	A130	إهلاك الجسر الوزان	المرور على غرفة التحكم	A13	
269,579.99	0.1053%	عدد القناطير المباعة	A131	إهلاك غرفة التحكم			
1,856,613.04	0.7249%	عدد كيلوات ساعي مستهلك	A132	الكهرباء المستهلكة			
2,401,770.68	0.9377%	ساعة العمل	A133	مصاريف المستخدمين			
1,551,936.98	0.6059%	عدد القناطير المباعة	A140	الإشهار	إدارة التوزيع	A14	
3,459,450.00	1.3507%	عدد القناطير المباعة	A141	الإيجار والأعباء الإيجارية			
4,112,148.85	1.6055%	عدد القناطير المباعة	A142	الضرائب والرسوم			
2,401,770.68	0.9377%	ساعة العمل	A143	أجور مستخدمي الإدارة			
53,916.00	0.0211%	عدد المكاتب	A144	إهلاك تجهيزات المكتب			
795,691.30	0.3107%	عدد كيلوات ساعي مستهلك	A145	الكهرباء المستهلكة			
16,174.80	0.0063%	عدد المباني	A150	إهلاك مقصورات الأمن	الوقاية والأمن	A15	
669,207.59	0.2613%	عدد العمال	A151	ألبسة العمال			
12,008,853.41	4.6886%	ساعة العمل	A152	مصاريف مستخدمي الوقاية والأمن			
15,148,757.96	5.9145%	عدد التدخلات	A160	مواد ولوازم مستهلكة	الصيانة	A16	
669,207.59	0.2613%	عدد العمال	A161	ألبسة عمال الصيانة			

الفصل الثاني: ترشيد تكاليف الإنتاج باستخدام نظام ABC في مؤسسة مطاحن الزيبان-القنطرة

18,013,280.12	7.0329%	ساعة العمل	A162	أجرة مستخدمي الصيانة	الإدارة	A17
1,993,471.19	0.7783%	عدد التدخلات	A163	معدات وأدوات الصيانة		
311,099.69	0.1215%	عدد التدخلات	A164	صيانة المباني الصناعية		
609,338.27	0.2379%	عدد التدخلات	A165	صيانة الأجهزة التقنية		
305,885.73	0.1194%	عدد التدخلات	A166	صيانة معدات النقل		
253,398.52	0.0989%	عدد التدخلات	A167	صيانة أجهزة الكمبيوتر		
2,780.78	0.0011%	عدد التدخلات	A168	صيانة معدات الوقاية		
27,216,696.38	10.6262%	ساعة العمل	A170	أجور المستخدمين		
1,761,182.80	0.6876%	ساعة العمل	A171	أجور المستغل الفردي		
6,723,324.98	2.6250%	عدد المباني	A173	إهلاك المباني الصناعية		
539,159.98	0.2105%	عدد معدات النقل	A174	إهلاك معدات النقل		
1,509,647.95	0.5894%	عدد المكاتب	A175	إهلاك التجهيزات المكتبية		
3,787,189.49	1.4786%	عدد التدخلات	A176	مواد ولوازم مختلفة		
2,846,851.34	1.1115%	دج من رقم 1000 الاعمال	A177	الأتعاب		
331,200.00	0.1293%	عدد الوثائق	A178	التوثيق والمستندات		
3,488,475.50	1.3620%	عدد العمال المتقلين	A179	التنقلات والإستقبالات		
121,548.80	0.0475%	عدد القناطير المباعة	A180	المصاريف المختلفة		
1,856,613.04	0.7249%	عدد كيلوات ساعي مستهلك	A181	الكهرباء والغاز		
30,552.51	0.0119%	لتر من الماء المستعمل	A182	الماء المستهلك		
445,697.36	0.1740%	1000 دج من التسديدات بالعملة الصعبة	A183	مصاريف بنكية		
627,392.36	0.2450%	عدد الخطوط السلكية واللاسلكية	A184	مصاريف الهاتف		
2,164,354.11	0.8450%	1000 دج من تكلفة البحث العلمي	A185	البحث العلمي		
6,770,314.11	2.6433%	1000 دج من تكلفة الأصل المؤمن عليه	A186	التأمينات		
256,127,108.22	100.00%	المجموع				

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة

الفصل الثاني: ترشيد تكاليف الإنتاج باستخدام نظام ABC في مؤسسة مطاحن الزيبان-القنطرة

❖ المرحلة الخامسة: تجميع التكاليف بمراكز التكلفة

سنقوم في هذه المرحلة بتجميع الأنشطة التي لها مسبب تكلفة مشترك في مراكز تكلفة، وذلك بعد إعداد مصفوفة الأنشطة ومسببات التكلفة والموضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (09): مصفوفة الأنشطة ومسببات التكلفة

العمليات الثانوية			العمليات الرئيسية											العمليات				
الأنشطة الداعمة			التوزيع			الإنتاج					التموين			الأنشطة				
الإدارة	الصيانة	الوقاية والأمن	إدارة التوزيع	المرور على غرفة التحكم	نقل المبيعات	إدارة الإنتاج	التصنيف والتعبئة	الطحن والغزبة	تبديل القمح	تخزين القمح النظيف	التنظيف	إدارة الجودة	تخزين القمح على حاله	إدارة التموين	المرور على غرفة التحكم	تموين	نقل القمح	مسببات التكلفة
												X	X		X		X	عدد القناطير المشتركة
X																	X	عدد معدات النقل
X	X	X	X	X	X	X	X	X			X	X		X	X		X	ساعة العمل
X			X	X		X	X	X			X	X		X	X			عدد كيلوات ساعي مستهلك
X			X			X								X				عدد المكاتب
	X	X										X						عدد العمال
												X						عدد المعدات
											X							عدد القناطير المستهلكة
							X	X		X								عدد القناطير المنتجة
X									X									لتر من الماء المستعمل
X			X	X	X													عدد القناطير المباعة
X		X																عدد المباني
X	X																	عدد التدخلات
X																		1000 دج من رقم الاعمال
X																		عدد الوثائق

الفصل الثاني: ترشيد تكاليف الإنتاج باستخدام نظام ABC في مؤسسة مطاحن الزيبان-القنطرة

X																عدد العمال المتقلين
X																1000 دج من التسديدات بالعملة الصعبة
X																عدد الخطوط السلكية واللاسلكية
X																1000 دج من تكلفة البحث العلمي
X																1000 دج من تكلفة الأصل المؤمن عليه

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة

وعليه يتم تجميع الأنشطة بمراكز التكلفة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (10): تجميع الأنشطة بمراكز التكلفة

مراكز التكلفة	مسببات التكلفة	الأنشطة المجمعة	تكاليف مراكز التكلفة
مركز القناطير المشتراة	عدد القناطير المشتراة	A10,A20,A21,A40,A50	14,041,559.54
مركز إهلاك معدات النقل	عدد معدات النقل	A11,A174	808,739.97
مركز المستخدمين	ساعة العمل	A12,A23,A30,A52,A61, A91,A101,A110,A122, A133,A143,A152,A162, A170,A171	125,048,706.48
مركز الخدمة الكهربائية	عدد كيلوات ساعي مستهلك	A22,A32,A54,A62,A92,A102, A112,A132,A145,A181	26,523,043.36
مركز معدات المكتب	عدد المكاتب	A31,A111,A144,A175	1,617,479.95
مركز العمال	عدد العمال	A51,A151,A161	1,673,018.98
مركز إهلاك المعدات	عدد المعدات	A53	4,313,279.86
مركز القناطير المستهلكة	عدد القناطير المستهلكة	A60	13,478,999.56
مركز القناطير المنتجة	عدد القناطير المنتجة	A70,A90,A100	11,322,359.63
مركز المياه	لتر من الماء المستعمل	A80,A182	611,050.14

الفصل الثاني: ترشيد تكاليف الإنتاج باستخدام نظام ABC في مؤسسة مطاحن الزيبان-القطرة

10,863,164.58	A120,A121,A130,A131,A140, A141,A142,A180	عدد القناطير المباعة	مركز القناطير المباعة
6,739,499.78	A150,A173	عدد المباني	مركز إهلاك المباني
22,411,921.62	A160,A163,A164,A165,A166, A167,A168,A176	عدد التدخلات	مركز التدخلات
2,846,851.34	A177	1000 دج من رقم الاعمال	مركز الأتعاب
331,200.00	A178	عدد الوثائق	مركز التوثيق
3,488,475.50	A179	عدد العمال المتنقلين	مركز التنقلات والفندقة
445,697.36	A183	1000 دج من التسديدات بالعملة الصعبة	مركز الإستيراد
627,392.36	A184	عدد الخطوط السلكية واللاسلكية	مركز الخدمات الهاتفية
2,164,354.11	A185	1000 دج من تكلفة البحث العلمي	مركز البحث العلمي
6,770,314.11	A186	1000 دج من تكلفة الأصل المؤمن عليه	مركز التأمينات
256,127,108.22	المجموع		

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة

بعدها نقوم بحساب حجم مسبب التكلفة لكل مركز بعد تحديد حجم مسبب التكلفة لكل نشاط كما هو موضح

في الجدول التالي:

الجدول رقم (11): حجم مسبب التكلفة لكل مركز

مراكز التكلفة	الرمز	الأنشطة المجمعة	نوعية مسبب التكلفة	حجم مسبب التكلفة لكل نشاط	حجم مسبب التكلفة كل مركز
مركز القناطير المشترأة	A10	نشاط نقل القمح (مصاريق نقل القمح)	عدد القناطير المشترأة	873,365.54	873,365.54
	A20	نشاط المرور على غرفة التحكم "دخول" (إهلاك الجسر الوزان)		873,365.54	
	A21	نشاط المرور على غرفة التحكم "دخول" (إهلاك غرفة التحكم)		873,365.54	
	A40	نشاط تخزين القمح على حاله (إهلاك المخازن)		873,365.54	
	A50	نشاط إدارة الجودة (مواد مخبرية)		873,365.54	
مركز إهلاك	A11	نشاط نقل القمح (إهلاك الشاحنات)	عدد معدات	1	4

الفصل الثاني: ترشيد تكاليف الإنتاج باستخدام نظام ABC في مؤسسة مطاحن الزيبان-القنطرة

	3	النقل	نشاط الإدارة (إهلاك معدات النقل)	A174	معدات النقل
726,538.11	12,321.74	ساعة العمل	نشاط نقل القمح (مصاريف المستخدمين "سائقين")	A12	مركز المستخدمين
	16,121.34		نشاط المرور على غرفة التحكم "دخول" (مصاريف المستخدمين)	A23	
	6,812.12		نشاط إدارة التمويل (أجرة مستخدمي الإدارة)	A30	
	9,787.32		نشاط إدارة الجودة (أجور المخبريين)	A52	
	70,036.99		نشاط التنظيف (أجرة المستخدمين)	A61	
	85,846.20		نشاط الطحن والغريلة (أجرة مستخدمي الطحن والغريلة)	A91	
	131,740.92		نشاط التصنيف والتغليف (أجرة مستخدمي التغليف)	A101	
	4,290.08		نشاط إدارة الإنتاج (أجور المستخدمين)	A110	
	99,335.44		نشاط نقل المبيعات (مصاريف المستخدمين "سائقين + حاملين")	A122	
	19,121.34		نشاط المرور على غرفة التحكم (مصاريف المستخدمين)	A133	
	8,580.15		نشاط إدارة التوزيع (أجور مستخدمي الإدارة)	A143	
	99,430.36		نشاط الوقاية والأمن (مصاريف مستخدمي الوقاية والأمن)	A152	
	98,288.79		نشاط الصيانة (أجرة مستخدمي الصيانة)	A162	
	51,860.26		نشاط الإدارة (أجور المستخدمين)	A170	
12,965.06	نشاط الإدارة (أجور المستغل الفردي)	A171			
6,315,031.57	884,104.69	عدد كيلوات ساعي مستهلك	نشاط المرور على غرفة التحكم "دخول+خروج" (الكهرباء والغاز)	A22 A132	مركز الخدمة الكهربائية
	189,450.23		نشاط إدارة التمويل (الكهرباء المستهلكة)	A32	
	378,884.12		نشاط إدارة الجودة (الكهرباء المستهلكة)	A54	
	1,263,001.55		نشاط التنظيف (الكهرباء والغاز)	A62	
	2,083,953.12		نشاط الطحن والغريلة (الكهرباء المستهلكة)	A92	
	631,501.31		نشاط التصنيف والتغليف (الكهرباء المستهلكة)	A102	
	252,636.00		نشاط إدارة الإنتاج (الكهرباء المستهلكة)	A112	
	189,450.23		نشاط إدارة التوزيع (الكهرباء المستهلكة)	A145	
	442,050.32		نشاط الإدارة (الكهرباء والغاز)	A181	
14	1	عدد المكاتب	نشاط إدارة التمويل (إهلاك تجهيزات المكتب)	A31	مركز معدات

الفصل الثاني: ترشيد تكاليف الإنتاج باستخدام نظام ABC في مؤسسة مطاحن الزيبان-القنطرة

	2		نشاط إدارة الإنتاج (إهلاك تجهيزات المكتب)	A111	المكتب
	1		نشاط إدارة التوزيع (إهلاك تجهيزات المكتب)	A144	
	10		نشاط الإدارة (إهلاك التجهيزات المكتبية)	A175	
1,660	332	عدد العمال	نشاط إدارة الجودة (ألبسة المخبريين)	A51	مركز العمال
	664		نشاط الوقاية والأمن (ألبسة العمال)	A151	
	664		نشاط الصيانة (ألبسة عمال الصيانة)	A161	
15	15	عدد المعدات	نشاط إدارة الجودة (إهلاك الآلات المخبرية)	A53	مركز إهلاك المعدات
804,840.09	804,840.09	عدد القناطير المستهلكة	نشاط التنظيف (إهلاك آلات التنظيف)	A60	مركز القناطير المغسولة
801,454.03	801,454.03	عدد القناطير المنتجة	نشاط تخزين القمح التنظيف (إهلاك مخازن القمح التنظيف)	A70	مركز القناطير المنتجة
	801,454.03		نشاط الطحن والغربلة (إهلاك الآلات)	A90	
	801,454.03		نشاط التصنيف والتغليظ (إهلاك آلة التغليظ)	A100	
1,847,153.40	1,754,795.70	لتر من الماء	نشاط تبليل القمح (الماء المستهلك)	A80	مركز المياه
	92,357.70	المستعمل	نشاط الإدارة (الماء المستهلك)	A182	
690,216.47	690,216.47	عدد القناطير المباعة	نشاط نقل المبيعات (مصاريف التحميل)	A120	مركز القناطير المباعة
	690,216.47		نشاط نقل المبيعات (إهلاك الشاحنات)	A121	
	690,216.47		نشاط المرور على غرفة التحكم (إهلاك الجسر الوزان)	A130	
	690,216.47		نشاط المرور على غرفة التحكم (إهلاك غرفة التحكم)	A131	
	690,216.47		نشاط إدارة التوزيع (الإشهار)	A140	
	690,216.47		نشاط إدارة التوزيع (الإيجار والأعباء الإيجارية)	A141	
	690,216.47		نشاط إدارة التوزيع (الضرائب والرسوم)	A142	
	690,216.47		نشاط الإدارة (المصاريف المختلفة)	A180	
4	3	عدد المباني	نشاط الوقاية والأمن (إهلاك مقصورات الأمن)	A150	مركز إهلاك المباني
	1		نشاط الإدارة (إهلاك المباني الصناعية)	A173	
10,050	904	عدد التدخلات	نشاط الصيانة (مواد ولوازم مستهلكة)	A160	مركز التدخلات
	2,010		نشاط الصيانة (معدات وأدوات الصيانة)	A163	
	40		نشاط الصيانة (صيانة المباني الصناعية)	A164	
	201		نشاط الصيانة (صيانة الأجهزة التقنية)	A165	
	6,030		نشاط الصيانة (صيانة معدات النقل)	A166	

الفصل الثاني: ترشيد تكاليف الإنتاج باستخدام نظام ABC في مؤسسة مطاحن الزيبان-القنطرة

	704		نشاط الصيانة (صيانة أجهزة الكمبيوتر)	A167	
	101		نشاط الصيانة (صيانة معدات الوقاية)	A168	
	60		نشاط الإدارة (مواد ولوازم مختلفة)	A176	
50,457.40	50,457.40	دج من 1000 رقم الاعمال	نشاط الإدارة (الأتعاب)	A177	مركز الأتعاب
5,870	5,870	الوثائق عدد	نشاط الإدارة (التوثيق والمستندات)	A178	مركز التوثيق
21	21	العمال عدد المتقنين	نشاط الإدارة (التقلات والإستقبالات)	A179	مركز التقلات والفنقة
3,238.51	3,238.51	دج من 1000 التسديدات بالعملة الصعبة	نشاط الإدارة (مصاريف بنكية)	A183	مركز الإستيراد
21	21	الخطوط عدد السلكية واللاسلكية	نشاط الإدارة (مصاريف الهاتف)	A184	مركز الخدمات الهاتفية
38,360.87	38,360.87	1000 دج من تكلفة البحث العلمي	نشاط الإدارة (البحث العلمي)	A185	مركز البحث العلمي
2,022,922.21	2,022,922.21	دج من 1000 تكلفة الأصل المؤمن عليه	نشاط الإدارة (التأمينات)	A186	مركز التأمينات

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة

❖ المرحلة السادسة: تحميل تكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة (المنتجات)

يتم تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات عن طريق حساب تكلفة مسبب كل مركز بالعلاقة التالية:

$$\text{التكلفة الوحديّة لمسببات التكلفة} = \text{مجموع تكاليف مراكز التكلفة/حجم مسببات كل مركز تكلفة}$$

ثم حساب سعر التكلفة بتحميل التكاليف المباشرة على المنتجات وتضاف إليها التكاليف الوحديّة لمسببات

التكلفة والتي سنقوم بحسابها في الجدول التالي:

الجدول رقم (12): تكلفة مسبب التكلفة لكل مركز

مراكز التكلفة	تكاليف مراكز التكلفة	مسببات التكلفة	حجم مسبب كل مركز	تكلفة مسبب كل مركز
مركز القناطير المشترية	14,041,559.54	عدد القناطير المشترية	873,365.54	16.08
مركز إهلاك معدات النقل	808,739.97	عدد معدات النقل	4	202,184.99
مركز المستخدمين	125,048,706.48	ساعة العمل	726,538.11	172.12
مركز الخدمة الكهربائية	26,523,043.36	عدد كيلوات ساعي مستهلك	6,315,031.57	4.20

الفصل الثاني: ترشيد تكاليف الإنتاج باستخدام نظام ABC في مؤسسة مطاحن الزيبان-القنطرة

115,534.28	14	عدد المكاتب	1,617,479.95	مركز معدات المكتب
1,007.84	1,660	عدد العمال	1,673,018.98	مركز العمال
287,551.99	15	عدد المعدات	4,313,279.86	مركز إهلاك المعدات
16.08	838,375.09	عدد القناطير المستهلكة	13,478,999.56	مركز القناطير المستهلكة
13.65	829,392.50	عدد القناطير المنتجة	11,322,359.63	مركز القناطير المنتجة
0.33	1,847,153.40	لتر من الماء المستعمل	611,050.14	مركز المياه
15.74	690,216.47	عدد القناطير المباعة	10,863,164.58	مركز القناطير المباعة
1,684,874.94	4	عدد المباني	6,739,499.78	مركز إهلاك المباني
2,230.04	10,050	عدد التدخلات	22,411,921.62	مركز التدخلات
56.42	50,457.40	1000 دج من رقم الاعمال	2,846,851.34	مركز الأتعاب
56.42	5,870.00	عدد الوثائق	331,200.00	مركز التوثيق
166,117.88	21	عدد العمال المتقنين	3,488,475.50	مركز التنقلات والفندقية
137.62	3,238.51	1000 دج من التسديدات بالعملة الصعبة	445,697.36	مركز الإستيراد
29,875.83	21.00	عدد الخطوط السلكية واللاسلكية	627,392.36	مركز الخدمات الهاتفية
56.42	38,360.87	1000 دج من تكلفة البحث العلمي	2,164,354.11	مركز البحث العلمي
3.35	2,022,922.21	1000 دج من تكلفة الأصل المؤمن عليه	6,770,314.11	مركز التأمينات

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة

بعدها نقوم بتقسيم حجم مسببات التكلفة لكل مركز على خطي الإنتاج (الدقيق والفريئة) حسب طاقة الإنتاج لكل خط والمتمثلة في 41% و 59% على الترتيب.

الجدول رقم (13): حساب حجم مسببات التكلفة لكل مركز حسب خطي إنتاج الدقيق والفريئة

مراكز التكلفة	حجم مسببات كل مركز بالنسبة لخط إنتاج الفريئة (59%)	حجم مسببات كل مركز بالنسبة لخط إنتاج الدقيق (41%)	حجم مسيب كل مركز
مركز القناطير المشتراة	515,285.67	358,079.87	873,365.54
مركز إهلاك معدات النقل	2.36	1.64	4
مركز المستخدمين	428,657.48	297,880.63	726,538.11
مركز الخدمة الكهربائية	3,725,868.63	2,589,162.94	6,315,031.57

الفصل الثاني: ترشيد تكاليف الإنتاج باستخدام نظام ABC في مؤسسة مطاحن الزيبان-القنطرة

14	5.74	8.26	مركز معدات المكتب
1,660	680.60	979.40	مركز العمال
15	6.15	8.85	مركز إهلاك المعدات
838,375.09	343,733.79	494,641.30	مركز القناطير المستهلكة
829,392.50	340,050.93	489,341.58	مركز القناطير المنتجة
1,847,153.40	757,332.89	1,089,820.51	مركز المياه
690,216.47	282,988.75	407,227.72	مركز القناطير المباعة
4	1.64	2.36	مركز إهلاك المباني
10,050	4,120.50	5,929.50	مركز التدخلات
50,457.40	20,687.53	29,769.87	مركز الأتعب
5,870.00	2,406.70	3,463.30	مركز التوثيق
21	8.61	12.39	مركز التنقلات والفندقة
3,238.51	1,327.79	1,910.72	مركز الإستيراد
21.00	8.61	12.39	مركز الخدمات الهاتفية
38,360.87	15,727.96	22,632.91	مركز البحث العلمي
2,022,922.21	829,398.11	1,193,524.10	مركز التأمينات

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة

بعد قيامنا بحساب تكلفة مسبب كل مركز سنقوم بحساب سعر التكلفة وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{سعر التكلفة} = \text{التكاليف المباشرة للوحدة} + \text{مجموع التكاليف الوجدوية لمسببات التكلفة}$$

الفصل الثاني: ترشيد تكاليف الإنتاج باستخدام نظام ABC في مؤسسة مطاحن الزيبان-القنطرة

الجدول رقم (14): سعر التكلفة لسنة 2018 حسب نظام ABC

المجموع	خط الدقيق			خط الفرينة			البيان
	تكلفة المركز	تكلفة مسيب كل مركز	حجم مسيبات المركز	تكلفة المركز	تكلفة مسيب كل مركز	حجم مسيبات المركز	
1,316,003,698.59	882,182,872.72			433,820,825.87			إجمالي التكاليف المباشرة
	5,757,039.41	16.08	358,079.87	8,284,520.13	16.08	515,285.67	مركز القناطير المشتركة
	331,583.39	202,184.99	1.64	477,156.58	202,184.99	2.36	مركز إهلاك معدات النقل
	51,269,969.66	172.12	297,880.63	73,778,736.82	172.12	428,657.48	مركز المستخدمين
	10,874,447.78	4.20	2,589,162.94	15,648,595.58	4.20	3,725,868.63	مركز الخدمة الكهربائية
	663,166.78	115,534.28	5.74	954,313.17	115,534.28	8.26	مركز معدات المكتب
	685,937.78	1,007.84	680.60	987,081.20	1,007.84	979.40	مركز العمال
	1,768,444.74	287,551.99	6.15	2,544,835.12	287,551.99	8.85	مركز إهلاك المعدات
	5,526,389.82	16.08	343,733.79	7,952,609.74	16.08	494,641.30	مركز القناطير المستهلكة
	4,642,167.45	13.65	340,050.93	6,680,192.18	13.65	489,341.58	مركز القناطير المنتجة
	250,530.56	0.33	757,332.89	360,519.58	0.33	1,089,820.51	مركز المياه
	4,453,897.48	15.74	282,988.75	6,409,267.10	15.74	407,227.72	مركز القناطير المباعية
	2,763,194.91	1,684,874.94	1.64	3,976,304.87	1,684,874.94	2.36	مركز إهلاك المباني
	9,188,887.86	2,230.04	4,120.50	13,223,033.76	2,230.04	5,929.50	مركز التدخلات
	1,167,209.05	56.42	20,687.53	1,679,642.29	56.42	29,769.87	مركز الأتعباب
	135,792.00	56.42	2,406.70	195,408.00	56.42	3,463.30	مركز التوثيق
	1,430,274.96	166,117.88	8.61	2,058,200.55	166,117.88	12.39	مركز التنقلات والنفقة
	182,735.92	137.62	1,327.79	262,961.44	137.62	1,910.72	مركز الإستيراد
	257,230.87	29,875.83	8.61	370,161.49	29,875.83	12.39	مركز الخدمات الهاتفية
	887,385.19	56.42	15,727.96	1,276,968.92	56.42	22,632.91	مركز البحث العلمي

الفصل الثاني: ترشيد تكاليف الإنتاج باستخدام نظام ABC في مؤسسة مطاحن الزيبان-القنطرة

	2,775,828.79	3.35	829,398.11	3,994,485.32	3.35	1,193,524.10	مركز التأمينات
256,127,108.22	105,012,114.37		151,114,993.85				إجمالي التكاليف غير المباشرة
1,572,130,806.81	987,194,987.09		584,935,819.72				التكاليف الإجمالية
/	340,050.93		489,341.58				عدد الوحدات المنتجة
/	2,903.08		1,195.35				سعر التكلفة (دج/ق)

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة

المطلب الثاني: ترشيد تكاليف الإنتاج في المؤسسة محل الدراسة

يتم تخفيض وترشيد تكاليف الإنتاج وفقا لنظام ABC من خلال تحديد الأنشطة غير المضيفة للقيمة والغائها وبالتالي تقليص التكلفة الإجمالية للمنتجات التي لم تعد تستعمل هذه الأنشطة.

وعليه فإن الأنشطة غير المضيفة للقيمة في المؤسسة محل الدراسة توضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (15): تكاليف الأنشطة غير المضيفة للقيمة

التكاليف الأنشطة غير المضيفة للقيمة				العملية / النشاط
النسبة	التكاليف	مصدر التكلفة	الرمز	
0.60%	9,704,879.68	تخزين القمح على حاله	A4	عملية التموين - نشاط التخزين
0.17%	2,695,799.91	تخزين القمح التنظيف	A7	
0.02%	311,099.69	صيانة المباني الصناعية	A164	العمليات الثانوية: نشاط الصيانة
0.04%	609,338.27	صيانة الأجهزة التقنية	A165	
0.02%	305,885.73	صيانة معدات النقل	A166	
0.02%	253,398.52	صيانة أجهزة الكمبيوتر	A167	
0.00%	2,780.78	صيانة معدات الوقاية	A168	
0.18%	2,846,851.34	الأتعاب	A177	العمليات الثانوية: نشاط الادارة
0.03%	445,697.36	المصاريف البنكية	A183	
0.13%	2,164,354.11	البحث العلمي	A185	
0.57%	9,316,932.05	التقاويل العام	/	الأنشطة المنحرفة
0.00%	23,800.00	الغرامات والعقوبات والإعانات الممنوحة	/	
0.68%	11,117,361.99	مشاركة العمال في الأرباح السنوية	/	
0.09%	1,449,319.36	فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول	/	
0.06%	939,380.79	فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم	/	

الفصل الثاني: ترشيد تكاليف الإنتاج باستخدام نظام ABC في مؤسسة مطاحن الزيبان-القنطرة

1.79%	29,041,506.25	الضرائب المفروضة عن الأرباح المبنية عن نتائج الأنشطة العادية	/
4.39%	71,228,385.83	المجموع	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة

من خلال الجدول نلاحظ أن تكاليف الأنشطة غير المضيفة للقيمة بلغت نسبة 4.39% من إجمالي التكاليف الكلية (التكاليف المباشرة + التكاليف غير المباشرة + تكاليف الأنشطة المنحرفة)، حيث تعبر هذه النسبة على مدى قدرة المؤسسة على التحكم في تكاليفها.

وباستبعاد المؤسسة لتكاليف هذه الأنشطة تصبح لها القدرة على ترشيد تكاليف منتجاتها ومنه وضع سعر بيع تنافسي تواجه به المؤسسات الأخرى.

خلاصة الفصل:

من خلال ما سبق وبمحاولة تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة على المؤسسة محل الدراسة تم التوصل إلى أن نظام ABC له القدرة على ترشيد تكاليف الإنتاج للمؤسسة وذلك من خلال مبدئه القائم على أساس تحديد الأنشطة المضيفة للقيمة والتركيز عليها وتعزيزها، وتحديد الأنشطة غير المضيفة للقيمة واستبعادها. وبالتالي فإن نظام ABC يقوم بالتحديد الحقيقي والدقيق لتكاليف المنتجات مما يحقق ميزة تنافسية للمؤسسة وضمن التحسين المستمر فيها.

إن التطور الحاصل في تنظيم المؤسسات من حيث الحجم والنشاطات واستخدامها للتكنولوجيا أثر على تركيبية وهيكلية التكاليف، فأصبحت التكاليف غير المباشرة تشكل نسبة كبيرة من التكاليف ولذا تطلب البحث عن طريقة أكثر ملائمة لهذا الوضع الجديد فظهرت طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) كبديل للطرق التقليدية فهي تمتاز بالدقة وإمكانية توافقها مع نظام التسيير المطبق في المؤسسة، ويعتبر هذا النظام من أهم الأنظمة الحديثة التي تساهم في تحقيق أهداف المؤسسة والمتمثلة في تخفيض التكاليف، حيث يقوم على أساس التحديد الجيد لمسببات التكلفة حتى يتم ربط التكاليف بالمنتج، وعند تحديد مسبب التكلفة فإن استخدام الأنشطة كأساس عادل لتوزيع التكاليف غير المباشرة يصبح من الأمور الأكثر موضوعية في زيادة الدقة في تحديد تكاليف المنتجات.

وعليه حاولنا في هذا الموضوع دراسة دور نظام التكلفة على أساس الأنشطة في ترشيد تكاليف الإنتاج وتطبيق هذا النظام في مؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة وذلك بإسقاط الجانب النظري على الواقع الميداني، وتمكنا من الوصول إلى مجموعة من النتائج المتعلقة باختبار الفرضيات، وسنقدم من خلالها بعض التوصيات.

❖ نتائج الدراسة:

من خلال دراستنا لهذا الموضوع بشقيه النظري والتطبيقي نستخلص مجموعة من النتائج التي تجيب على الإشكالية الرئيسية والتي تؤكد صحة فرضيات الدراسة وذلك كما يلي:

✓ **الفرضية الأولى:** تتمثل مقومات النظام الجديد بالتحديد السليم للأنشطة كمسبب للتكلفة، باعتبار أن المنتجات النهائية لا تستهلك موارد المنشأة وإنما تستهلك الأنشطة، وإن هذه الأنشطة تستنفذ موارد المنشأة، لذلك فإن تحميل المنتجات بالتكاليف غير المباشرة على أساس الأنشطة التي استنفذتها هذه المنتجات سيؤدي إلى زيادة الدقة في تحديد أرقام التكلفة، وهذا ما تم التطرق إليه في هذه الدراسة والذي يثبت صحة الفرضية الأولى "يساعد النظام التكلفة على أساس الأنشطة في التحديد الدقيق للتكاليف والتحكم فيها".
وعليه تم التوصل إلى النتائج التالية:

- إن نظام ABC من بين الطرق التي تهدف إلى التحديد الدقيق للتكلفة ومعالجة مشكل تخصيص المصاريف، لأن نظام ABC يقوم على فكرة أساسية وهي أن المنتجات هي التي تستهلك أنشطة المؤسسة وأن هذه الأنشطة هي التي تستهلك مواردها، على عكس الطريقة التقليدية التي تعمل على مبدأ أن المنتجات هي التي تقوم باستهلاك الموارد.

• إن استخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة يعطي بيانات أكثر دقة وموضوعية تساعد في اتخاذ مختلف القرارات.

✓ **الفرضية الثانية:** من خلال الدراسة التي قمنا بها تبين أن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) قد ساهم بشكل واضح في تحديد التكلفة النهائية بأكثر دقة، وبالتالي يمكننا القول بأن هذا النظام قد يكون بديل فعال من أجل تخفيض وترشيد تكاليف المؤسسة، وبهذا يمكننا أن نؤكد صحة الفرضية الثانية "يمكن لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ترشيد تكاليف الإنتاج". حيث توصلنا إلى النتائج التالية:

• إن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة أثبت نجاعته كبديل لمختلف طرق حساب التكاليف المختلفة التي أصبحت عاجزة على مسايرة ومواكبة التطور الحاصل في المؤسسات، حيث يوفر النظام أدوات رقابة فعالة على تتبع سلوك التكاليف ومعالجة مشاكل عدم الدقة في تحميل التكاليف غير المباشرة، ومن هذا المنطلق كحل لتخفيض وترشيد تكاليف المؤسسة نستطيع القول بأنه يمكن الاعتماد على هذا النظام.

• إن تطبيق مؤسسة محل الدراسة لنظام ABC سيمكنها من تجاوز الكثير من العقبات، بترشيد تكاليف منتجاتها والذي يؤدي إلى انخفاض الأسعار وبالتالي زيادة الطلب على منتجات المؤسسة.

✓ **الفرضية الثالثة:** من خلال ما جاء في الفصل الثاني والذي يبين لنا الدراسة الميدانية بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة فإن هذه الأخيرة تتوفر على معلومات تمكننا من الحصول على بيانات دقيقة، مما يتيح لنا تحديد مسببات التكلفة وحساب تكاليفها وبالتالي يسهل تطبيق نظام ABC، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثالثة "إن المؤسسة محل الدراسة تتوفر على المتطلبات اللازمة لتطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة".

وعليه نتوصل إلى النتائج التالية:

• إن تطبيق نظام ABC من طرف مؤسسة محل الدراسة سيمكنها من تجاوز الكثير من المعوقات حيث يحسن من ربحيتها واتخاذ قراراتها.

• إن جميع المعطيات المرتبطة بتطبيق نظام ABC تتوفر لدى مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة والمتمثلة في وجود معلومات حول المحاسبة العامة ومحاسبة التكاليف مما يسهل تطبيق نموذج الدراسة.

❖ التوصيات:

انطلاقاً من النتائج المتوصل إليها يمكن تقديم التوصيات التالية:

- ✓ يجب على المؤسسة الجزائرية تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة لأنه يحقق العديد من المزايا، عن طريق توفيره لمعلومات دقيقة حول التكاليف وإمكانية تحقيق تسيير فعال.
- ✓ ضرورة إنشاء برامج تكوينية ابتداء من الإدارة العليا إلى غاية العاملين حول أهمية نظام ABC، والعمل على توفير أشخاص مؤهلين وقادرين على تطبيقه.
- ✓ التخطيط بشكل جيد لتطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC وذلك بالاستعانة بخبراء ومتخصصين لديهم الدراية والخبرة الكافية في مجال تطبيقه.

❖ آفاق الدراسة:

إن النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة فتحت أمامنا آفاقاً للبحث نوجزها فيما يلي:

- دور نظام ABC في ترشيد القرارات داخل المؤسسة
- أثر استخدام نظام ABC في الرقابة على التكاليف
- دور نظام ABC في تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة

أولاً: الكتب

1. أحمد صلاح عطية. (2006). محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية. الإسكندرية: الدار الجامعية.
2. أحمد عطية هاشم، و عبد ربه محمد محمد محمود. (2000). دراسات في: المحاسبة المالية محاسبة التكاليف المحاسبة الإدارية. الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع.
3. أحمد يوسف دودين. (2012). منظمات الأعمال المعاصرة الوظائف و الإدارة . عمان: الأكاديميون للنشر والتوزيع.
4. إسماعيل حجازي، و سعاد معاليم. (2013). محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة. الأردن-عمان: دار أسامة للنشر والتوزيع.
5. إسماعيل يحي النكريتي. (2006). محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق. عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع.
6. إيدي ميلاني، و بيتر أتريل. (2013). المحاسبة الإدارية لمتخذي القرارات. (زهير عمرو دردر، المترجمون) الرياض-المملكة العربية السعودية: دار المريخ للنشر.
7. حجازي، اسماعيل؛ معاليم، سعاد. (2013). محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة. عمان، الأردن: دار أسامة للنشر والتوزيع.
8. رانية غضاب. (2017). نظم المعلومات المحاسبية القائمة على الأنشطة. الأردن-عمان: دار أسامة للنشر والتوزيع.
9. عبد الكريم بويعقوب. (1998). المحاسبة التحليلية. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
10. علي رحال. (1999). سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
11. عوف محمود الكفراوي. (1985). دراسة في تكاليف الإنتاج والتسعير في الإسلام. الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة.

12. كمال خليفة أبو زيد، و كمال الدين الدهراوي. (2002). *محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة*. الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة.
13. محمد سرور الحريري. (2016). *المحاسبة الإدارية المتقدمة*. عمان: الدار المنهجية للنشر والتوزيع. محمد نور أحمد، حسين عبيد، و السيد شحاته شحاته. (2007). *مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة*. الإسكندرية: الدار الجامعية.
14. نائل عدس، و نضال الخلف. (2013). *محاسبة التكاليف مدخل حديث*. عمان-الأردن: دار اليازوري للنشر والتوزيع.
15. هاشم أحمد عطية. (2000). *محاسبة التكاليف*. القاهرة: الدار الجامعية.

ثانيا: المقالات والمجلات

1. العربي بن عواق، و عمار قدوري. (2020). *مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت "tdabc" في تحسين أداء المؤسسة ودعم موقفها التنافسي*. مجلة وحدة البحث في تنمية الموارد البشرية ، المجلد 11 (العدد 01).
2. حاتم كريم كاظم. (2015). *إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه للوقت (TDABC) في قياس تكلفة الخدمة الفندقية*. مجلة الغري للعلوم الإقتصادية والإدارية ، المجلد 09 (العدد 32).
3. حسام أحمد محمد البياتي. (2016). *أثر التكامل بين تحليل القيمة وسلسلة القيمة في تخفيض التكاليف*. مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم (العدد 37).
4. حسين بلعجوز، و محاد عريوة. (2019). *المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تطورات أساليب المحاسبة الإدارية لتقييم الأداء في ظل بيئة الأعمال الحديثة*. المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية.
5. حنان صبحت عبد الله، و سهير كاظم فاضل. (2018). *التكامل ما بين تقنية بطاقة العلامة المتوازنة وتقنية الكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت*. مجلة الإدارة والإقتصاد (العدد 116).

6. زينب جبار يوسف. (2009). إدارة وتخفيض الكلفة باستخدام سلسلة القيمة. مجلة التقني ، المجلد 22 (العدد 05).
7. سعاد معاليم، و إسماعيل حجازي. (2017). مساهمة في بناء نموذج لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC). مجلة الأصيل للبحوث الإقتصادية والإدارية (العدد 02).
8. عباس نوار كحيط الموسوي، و فاطمة صالح مهدي الغريان. (2010). التكامل بين إدارة الجودة الشاملة (TQM) وأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC). مجلة الإدارة والإقتصاد (العدد 80).
9. عبد العالي شحتاني، و رانية غصاب. (2018). تحقيق ميزة التكلفة الأقل باستخدام نظم التكلفة والتسيير على أساس الأنشطة. مجلة الإجتهد للدراسات القانونية والإقتصادية ، المجلد 07 (العدد 01).
10. عمر بونار. (2019). مدى إمكانية تطبيق نموذج التكلفة حسب الأنشطة الزمني (TDABC) بالمؤسسة الإقتصادية الجزائرية. مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات ، المجلد 08 (العدد 02).
11. مجيد نبو، و أحمد بن الدين. (2020). إستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) للرقابة على التكاليف في القطاع المصرفي. مجلة البشائر الإقتصادية ، المجلد 06 (العدد 01).
12. محمد الحسن علي فايع. (2017). نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) وأثره على الربح. مجلة الإستراتيجية والتنمية ، المجلد 07 (العدد 13).
13. محمد عبد الله أبو رحمة، و خالد يوسف حماد. (2019). أثر تطبيق نظام التكاليف الموجه بالوقت (TDABC) على جودة القرارات الإدارية. مجلة إقتصاد المال والأعمال JFBE ، المجلد 03 (العدد 02).
14. محمد نجيب دبابش، و عبد العالي شحتاني. (2018). ترشيد تكاليف الإنتاج باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة. أبحاث إقتصادية وإدارية ، العدد 23.
15. ميلود تومي، و نعيمة زعرور. (2013). دور أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف. أبحاث إقتصادية وإدارية (العدد 14).

16. نعيمة زعرور، و وسيلة السبتي. (2017). تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات العمومية. مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية (العدد 30).

17. يسمينة سالم، رندة بلمهدي، و حمزة هرياجي. (2018). مساهمة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض التكاليف. المجلة العالمية للإقتصاد والأعمال ، المجلد 5 (العدد 3).

ثالثا: الملتقيات والندوات العلمية

1. نادية مشاش. (2017). أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في دعم مراقبة التسيير ورفع أداء المؤسسة. ورقة مقدمة ضمن ملتقى حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع . جامعة علي لونيبي-البليدة.

2. نعيمة يحيوي. (10-11 نوفمبر، 2009). دور نظام ABC بالتكامل مع نظام JIT في تهيئة المنظمات لاكتساب المزايا التنافسية. ورقة مقدمة ضمن ملتقى حول استراتيجيات التدريب في ظل إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية . جامعة مولاي الطاهر -سعيدة.

رابعا: الأطروحات والمذكرات

1. إبراهيم محمد الحاج دلوم. (جانفي، 2014). أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأثره على تخفيض التكاليف في قطاع البترول. رسالة مقدمة للإستيفاء الجزئي لمتطلبات درجة ماجستير العلوم في التكاليف والمحاسبة الإدارية . جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.

2. أحمد حابي. (2010/2011). دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية. مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق . جامعة الجزائر 03.

3. اليزيد ساحري. (2007/2008). أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة. مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص إدارة الأعمال . جامعة الحاج لخضر-باتنة.

4. أمين بن سعيد. (2009/2010). نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء. مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة وتدقيق . جامعة الجزائر 3.

5. بلال بوناب. (2014/2013). دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج. مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة . جامعة محمد خيضر بسكرة.
6. خالد هادفي. (2013/2012). دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية. مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة . جامعة محمد خيضر بسكرة.
7. رانية غضاب. (2014/2013). استخدام النكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة، التسيير التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية. رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص تدقيق محاسبي . جامعة محمد خيضر بسكرة.
8. لامية دالي علي. (2015/2014). مساهمة لتصميم نظام معلومات فعال لتسيير الإنتاج في ظل اقتصاد المعرفة. رسالة مقدمة كمتطلب لنيل شهادة دكتوراه تخصص علوم التسيير . جامعة محمد خيضر بسكرة.
9. محمد نجيب دبابش. (2011/2010). استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحديد تكاليف الإنتاج. مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة . جامعة محمد خيضر بسكرة.
10. نجلاء نوبلي. (2015/2014). استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية. رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص محاسبة . جامعة محمد خيضر بسكرة.
11. نعيمة زعرور. (2015/2014). أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة. أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه تخصص علوم التسيير . جامعة محمد خيضر بسكرة.
12. هديات بن طيب. (2016/2015). دراسة الإنتاج والعمليات باستخدام البرمجة بالأهداف في مؤسسات الخدمات. رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص تسيير . جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان-الجزائر.
13. هلال درحمون. (2005/2004). المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على إتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية. أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه فرع نقود ومالية . جامعة يوسف بن خدة-الجزائر.

خامسا: المحاضرات

1. جمال أمغار. (2013/2012). مطبوعة محاضرات في محاسبة التسيير سنة أولى ماستر. تخصص نقل و/مداد . جامعة باتنة كلية العلوم الاقتصادية.

الملاحق

الملحق رقم (01): جدول تكاليف وحدة الدقيق والفرينة لمؤسسة مطاحن الزيبان-القطرة لسنة 2018

FILIALE CEREALES LES ZIBANS		BALANCE GENERALE				PAGE:1	
ROUTE NATIONAL N°03 EL-KANTAR		EDITION DU 11/03/2020 9:23					
EL KANTARA -W- BISKRA		EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18					
COMpte	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MVM DU 01/01/18 AU 31/12/18		SOLDE AU 31/12/18	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
6000410	TOMATE 500G	0,00	0,00	163 239,99	0,00	163 239,99	
6000411	TOMATE 01KG	0,00	0,00	290 412,00	0,00	290 412,00	
6000414	HARISSA 500G	0,00	0,00	120 570,08	0,00	120 570,08	
6000418	HARISSA 01KG	0,00	0,00	186 562,16	0,00	186 562,16	
6000458	LAIT	0,00	0,00	120 396,00	0,00	120 396,00	
6000471	CONFITURE 500G	0,00	0,00	85 978,60	0,00	85 978,60	
6000480	SEL	0,00	0,00	94 308,73	0,00	94 308,73	
6000482	HUILE 2L	0,00	0,00	216,45	0,00	216,45	
6000485	HUILE 5L	0,00	0,00	725 040,00	0,00	725 040,00	
6000490	SUCRE	0,00	0,00	366 080,00	0,00	366 080,00	
6001302	CONSUM.M/SES SEMOULES EXTRA 2KG	0,00	0,00	228,00	0,00	228,00	
6001310	CONSUM.M/SES SEMOULES EXTRA 10KG	0,00	0,00	918 000,00	0,00	918 000,00	
6001325	CONSUM.M/SES SEMOULES EXTRA 25KG	0,00	0,00	24 718 000,00	0,00	24 718 000,00	
6001602	CONSUM.M/SES SEMOULE D'ORGE 02KG	0,00	0,00	203,68	0,00	203,68	
6001605	CONSUM.M/SES SEMOULE D'ORGE 05KG	0,00	0,00	4 844,03	0,00	4 844,03	
6002050	CONSUM.M/SES FARINE COURANTE 50KG	0,00	0,00	3 305 000,00	0,00	3 305 000,00	
6003201	CONSUM.COUSCOUS MOYEN 01KG	0,00	0,00	338 461,61	0,00	338 461,61	
6003205	CONSUM.COUSCOUS MOYEN 05 KG	0,00	0,00	204 220,29	0,00	204 220,29	
6003210	CONSUM.COUSCOUS MOYEN 10KG	0,00	0,00	3 600 343,73	0,00	3 600 343,73	
6003350	CONSUM.M/SES Couscous D'ORGES 500 grs	0,00	0,00	181 236,43	0,00	181 236,43	
6004701	SPAGHETTI 500 GRS	0,00	0,00	195 241,06	0,00	195 241,06	
6005125	M/SES LEVURE 125 G	0,00	0,00	160 209,71	0,00	160 209,71	
6005500	M/SES LEVURE 500 G	0,00	0,00	53 064,49	0,00	53 064,49	
6006015	CONSUM.M/SES SON MELANGE (SAC)	0,00	0,00	2 549 350,00	0,00	2 549 350,00	
6006025	CONSUM.M/SES SON MELANGE (VRAC)	0,00	0,00	3 351 740,00	0,00	3 351 740,00	
6008410	LENTILLE 1 KG	0,00	0,00	241 597,82	0,00	241 597,82	
6008510	HARICOT 01 KG	0,00	0,00	270 687,80	0,00	270 687,80	
6008610	POIS CHICHE 1KG	0,00	0,00	493 296,01	0,00	493 296,01	
6008711	RIZ BLANC 1 KG	0,00	0,00	37 348,70	0,00	37 348,70	
6008721	RIZ ETUVE 1 KG	0,00	0,00	373 910,34	0,00	373 910,34	
6008801	CAFE 250 GRS	0,00	0,00	134 704,55	0,00	134 704,55	
6009200	CONSUM.M/SES EAU MINERALE BOUTEILLES 1.5L	0,00	0,00	68 585,55	0,00	68 585,55	
	TOTAL A REPORTER	0,00	0,00	43 353 077,81	0,00	43 353 077,81	0,00

FILIALE CEREALES LES ZIBANS
ROUTE NATIONAL N°03 EL-KANTAR
EL KANTARA -W- BISKRA

BALANCE GENERALE

PAGE:2

EDITION DU 11/03/2020 9:23

EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18

COMPTES	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES) MVM DU 01/01/18 AU 31/12/18				SOLDE AU 31/12/18	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
	REPORT	0,00	0,00	43 353 077,81	0,00	43 353 077,81	0,00
6009400	CONSOM.M/SES GAZOUZ 33CL	0,00	0,00	12 840,28	0,00	12 840,28	
6009421	CONSOM.M/SES GAZOUZ 01L	0,00	0,00	966,60	0,00	966,60	
6009432	CONSOM.M/SES GAZOUZ 02L	0,00	0,00	7 226,31	0,00	7 226,31	
6009411	CONSOM.M/SES JUS 01L	0,00	0,00	152,55	0,00	152,55	
6009412	CONSOM.M/SES JUS 02L	0,00	0,00	10 643,80	0,00	10 643,80	
6009421	CONSOM.M/SES CHERBET 01L	0,00	0,00	2 277,36	0,00	2 277,36	
601	Achats de marchandises vendues	0,00	0,00	43 387 184,71	0,00	43 387 184,71	
6011000	BLES DUR	0,00	0,00	1 001 518 209,04	136 751 662,74	864 766 546,30	
6011100	BLES TENDRE	0,00	0,00	501 702 449,35	92 944 141,99	408 758 307,36	
601	Matières premières	0,00	0,00	1 503 220 658,39	229 695 804,73	1 273 524 853,66	
6022010	FOURNIT.ATEL.MAINTENANCE	0,00	0,00	4 521 581,63	0,00	4 521 581,63	
6022040	FOURNIT.ATEL.ELECTRIQUE	0,00	0,00	663 895,08	0,00	663 895,08	
6022050	FOURNIT.ATEL.CONSTRUCTION	0,00	0,00	5 700,00	0,00	5 700,00	
6022110	P-DET ATEL PRODUCTION	0,00	0,00	725 178,20	0,00	725 178,20	
6022130	PDR MATERIEL TRANSPORT	0,00	0,00	1 572 003,48	0,00	1 572 003,48	
6022160	HUILE IND.	0,00	0,00	412 591,30	0,00	412 591,30	
6022170	FLUIDES DIVE	0,00	0,00	30 076,27	0,00	30 076,27	
6022490	AUTRES PRODUITS LABORATOIRE	0,00	0,00	21 000,00	0,00	21 000,00	
6022510	FOURNITURES DE BUREAU	0,00	0,00	981 078,26	0,00	981 078,26	
6022520	FOURNITURES INFORMATIQUES	0,00	0,00	632 650,63	0,00	632 650,63	
6022610	CARBURANT EN BONS	0,00	0,00	2 358 197,91	0,00	2 358 197,91	
6022810	FOURNIT PEINTURE	0,00	0,00	1 267 687,98	0,00	1 267 687,98	
6022840	FOURNIT FOURNIT VITRERIE	0,00	0,00	585,00	0,00	585,00	
6022920	PRODUITS PHARMACEUTIQUES	0,00	0,00	33 550,00	0,00	33 550,00	
6022930	TENUE DE TRAVAIL	0,00	0,00	1 673 018,98	0,00	1 673 018,98	
6022950	FOURNITURE QUINCAILLERIE	0,00	0,00	4 271 755,66	0,00	4 271 755,66	
6022960	FOURNITURE DROGUERIE DIVERS	0,00	0,00	787 875,35	0,00	787 875,35	
6022980	FOURNITURE ÉLECTRIQUE	0,00	0,00	671 540,70	0,00	671 540,70	
6026101	EMBALLAGES POLYPROPYLENES 1 KG	0,00	0,00	1 739,76	0,00	1 739,76	
6026110	EMBALLAGES POLYPROPYLENES 10 KG	0,00	0,00	4 198 268,93	520 192,27	3 678 076,66	
6026125	EMBALLAGES POLYPROPYLENES 25KG	0,00	0,00	17 704 300,42	929 806,19	16 774 494,23	
	TOTAL A REPORTER	0,00	0,00	1 589 142 118,64	231 145 803,19	1 357 996 315,45	0,00

FILIALE CEREALES LES ZIBANS
ROUTE NATIONAL N°03 EL-KANTAR
EL KANTARA-W- BISKRA

BALANCE GENERALE

PAGE:3

EDITION DU 11/03/2020 9:23

EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18

COMPTES	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MVM DU 01/01/18 AU 31/12/18		SOLDE AU 31/12/18	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
	REPORT	0,00	0,00	1 689 142 118,64	231 146 803,19	1 357 996 316,45	0,00
6028150	EMBALLAGES POLYPROPYLENES 50 KG	0,00	0,00	9 539 900,05	1 037 347,17	8 502 552,88	
6028199	EMBALLAGES POLYPROPYLENES 100KG	0,00	0,00	11 902 743,18	1 094 089,79	10 808 653,39	
6028301	EMBALLAGES SACS KRAFT 1 KG	0,00	0,00	111 332,24	65 411,60	45 920,64	
6028302	EMBALLAGES SACS KRAFT 2 KG	0,00	0,00	52 404,00	7 249,75	45 154,25	
6028305	EMBALLAGES SACS KRAFT 5 KG	0,00	0,00	1 486 072,91	183 887,61	1 302 185,30	
6028400	ETIQUETTES	0,00	0,00	801 185,66	175 732,45	625 453,21	
6028410	FICELLES	0,00	0,00	650 248,86	0,00	650 248,86	
6028470	CARTON BLANC.	0,00	0,00	50 351,00	5 985,25	44 365,75	
607	Autres approvisionnements	0,00	0,00	67 128 513,44	4 019 702,08	63 108 811,36	
6071600	FOURNITURES NON STOCKABLES (GAZ,ELECTRIC.)	0,00	0,00	28 699 768,17	2 176 724,81	26 523 043,36	
6071603	FOUR.NON STOCKABLES (EAU)	0,00	0,00	611 050,14	0,00	611 050,14	
607	Achats non stockés de matières et fournitures	0,00	0,00	29 310 818,31	2 176 724,81	27 134 093,50	
6113000	SOUS-TRAITANCE - MANUTENTION	0,00	0,00	9 316 932,05	0,00	9 316 932,05	
611	Sous-traitance générale	0,00	0,00	9 316 932,05	0,00	9 316 932,05	
6134000	LOCATION POINTS DE VENTE	0,00	0,00	5 399 450,00	0,00	5 399 450,00	
613	Locations	0,00	0,00	5 399 450,00	0,00	5 399 450,00	
6145000	LOYER CHARGE LOCAT.EQUIP.	0,00	0,00	60 000,00	0,00	60 000,00	
614	Charges locatives et charges de copropriété	0,00	0,00	60 000,00	0,00	60 000,00	
6153100	ENT. REP. ET MAINT. BATIMENTS INDUSTRIELS	0,00	0,00	311 170,20	0,00	311 170,20	
6155100	ENT. REP. ET MAINT. INSTALLATIONS TECHNIQUES	0,00	0,00	609 170,00	0,00	609 170,00	
6155334	ENT. REP. ET MAINT. MAT.ET OUTIL. ATEL.MAINTENANCE	0,00	0,00	1 993 400,00	0,00	1 993 400,00	
6158010	ENT. REP. ET MAINT. MAT.DE TRANSPORT LEGERS	0,00	0,00	211 383,97	0,00	211 383,97	
6158020	ENT. REP. ET MAINT. MATERIEL DE TRANSPORT LOURDS	0,00	0,00	94 600,00	0,00	94 600,00	
6158300	ENT. REP. ET MAINT. MATERIEL INFORMATIQUE	0,00	0,00	253 600,00	0,00	253 600,00	
6158700	ENT. REP. ET MAINT. MATERIEL SECURITE	0,00	0,00	2 650,00	0,00	2 650,00	
618	Entretien, réparations et maintenance	0,00	0,00	3 475 974,17	0,00	3 475 974,17	
6161000	ASSURANCES BATIMENTS	0,00	0,00	1 773 192,01	0,00	1 773 192,01	
6161500	ASSURANCES MATERIELS DE TRANSPORT	0,00	0,00	676 636,38	0,00	676 636,38	
6162000	ASSURANCES DES INSTALLATIONS TECHNIQUES	0,00	0,00	162 858,52	0,00	162 858,52	
6164000	ASSURANCES CATASTROPHES NATURELLES	0,00	0,00	1 270 929,24	0,00	1 270 929,24	
6169000	AUTRES ASSURANCES	0,00	0,00	2 886 697,96	0,00	2 886 697,96	
	TOTAL A REPORTER	0,00	0,00	1 668 069 845,18	235 892 231,82	1 432 177 613,36	0,00

FILIALE CEREALES LES ZIBANS
ROUTE NATIONAL N°03 EL-KANTAR
EL KANTARA -W- BISKRA

BALANCE GENERALE

PAGE:4

EDITION DU 11/03/2020 9:23
EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18

COMPTES	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES) MVM DU 01/01/18 AU 31/12/18		SOLDE AU 31/12/18			
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT		
	REPORT	0,00	0,00	1 668 069 846,18	236 892 231,82	1 432 177 613,66	0,00
616****	Primes d'assurances	0,00	0,00	6 770 314,11	0,00	6 770 314,11	
6170000	ETUDES SOCIAUX ECONOMIQUES	0,00	0,00	87 800,00	0,00	87 800,00	
6172000	FRAIS DE FORMATION	0,00	0,00	2 076 554,11	0,00	2 076 554,11	
617****	Etudes et recherches	0,00	0,00	2 164 354,11	0,00	2 164 354,11	
6180000	DOCUMENTATION GENERAL	0,00	0,00	330 700,00	0,00	330 700,00	
6180900	AUTRES DOCUMENTATION	0,00	0,00	500,00	0,00	500,00	
618****	Documentation et divers	0,00	0,00	331 200,00	0,00	331 200,00	
6214200	HONORAIRE FRAIS AVOCAT	0,00	0,00	209 750,00	0,00	209 750,00	
6215000	HONORAIRE FRAIS NOTAIRE	0,00	0,00	103 795,00	0,00	103 795,00	
6222500	VISTE TECHNIQUE	0,00	0,00	322 021,09	0,00	322 021,09	
6222800	ANALYSES LABORATOIRES & CONTRÔLE	0,00	0,00	464 850,00	0,00	464 850,00	
6225000	REMUNIRATION HONORAIRES CONSULTANT	0,00	0,00	299 160,00	0,00	299 160,00	
6229000	AUTRES HONORAIRES	0,00	0,00	1 447 275,25	0,00	1 447 275,25	
622****	Rémunérations d'intermédiaires et honoraires	0,00	0,00	2 846 851,34	0,00	2 846 851,34	
6230000	PUBLICITE	0,00	0,00	2 227 573,64	0,00	2 227 573,64	
6231200	ANNONCES ET INSERTIONS	0,00	0,00	324 363,34	0,00	324 363,34	
623****	Publicité, publication, relations publiques	0,00	0,00	2 551 936,98	0,00	2 551 936,98	
6249100	AUTRES FRAIS DE TRANSPORT	0,00	0,00	3 000,00	0,00	3 000,00	
624****	Transports de biens et transport collectif du personnel	0,00	0,00	3 000,00	0,00	3 000,00	
6250000	FRAIS DE VOYAGE EN ALGERIE	0,00	0,00	1 365 421,54	1 250,00	1 364 171,54	
6250200	FRAIS D'HEBERGEMENTS	0,00	0,00	260 425,64	0,00	260 425,64	
6250400	DEPLACEMENTS : FRAIS DE MISSION	0,00	0,00	796 610,00	0,00	796 610,00	
6250510	AUTRES FRAIS DE RÉCEPTION	0,00	0,00	1 067 268,32	0,00	1 067 268,32	
625****	Déplacements, missions et réceptions	0,00	0,00	3 489 725,50	1 250,00	3 488 475,50	
6264000	ABONNEMENT INTERNET	0,00	0,00	123 500,00	0,00	123 500,00	
6265000	FRAIS TELEPHONIQUE MOBIL.	0,00	0,00	45 071,30	0,00	45 071,30	
6266000	FRAIS TELEPHONIQUE FIXE	0,00	0,00	458 821,06	0,00	458 821,06	
626****	Frais postaux et de télécommunications	0,00	0,00	627 392,36	0,00	627 392,36	
6275000	FRAIS BANCAIRE	0,00	0,00	374 234,91	0,00	374 234,91	
627****	Services bancaires et assimilés	0,00	0,00	374 234,91	0,00	374 234,91	
6310000	TRAITEMENT SALAIRE	0,00	0,00	33 861 859,57	937 285,26	32 924 574,31	
	TOTAL A REPORTER	0,00	0,00	1 714 320 399,95	236 830 766,88	1 477 489 633,07	0,00

FILIALE CEREALES LES ZIBANS
ROUTE NATIONAL N°03 EL-KANTAR
EL KANTARA-W- BISKRA

BALANCE GENERALE

PAGE:5

EDITION DU 11/03/2020 9:23

EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18

COMPTES	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MVM DU 01/01/18 AU 31/12/18		SOLDE AU 31/12/18	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
	REPORT	0,00	0,00	1714 320 399,95	236 830 766,88	1 477 489 633,07	0,00
6310002	PARTIE VARIABLE CADRE DIRIGENT	0,00	0,00	3 007 800,01	0,00	3 007 800,01	
6310004	PRÉSALAIRE D'APPRENTISSAGE	0,00	0,00	6 458 702,47	11 169,35	6 447 533,12	
6310100	HEURES SUPPLÉMENTAIRE 100 %	0,00	0,00	340 584,49	0,00	340 584,49	
6310101	HEURES SUPPLÉMENTAIRE 75 %	0,00	0,00	316 193,78	0,00	316 193,78	
6310102	HEURES SUPPLÉMENTAIRE 50 %	0,00	0,00	234 069,45	0,00	234 069,45	
6311000	INDEMNITÉ D'XPÉRIENCE PROFESSIONNELLE (IEP)	0,00	0,00	4 269 175,70	0,00	4 269 175,70	
6311201	INDEMNITÉ DE TRAVAIL POSTÉ	0,00	0,00	1 106 910,04	24 124,08	1 082 785,96	
6311202	INDEMNITÉ DE NUISANCE	0,00	0,00	3 895 073,98	14 535,99	3 880 537,99	
6311204	INDEMNITÉ FORFAITAIRE DE SERVICE PERMANENT (IFSP)	0,00	0,00	224 262,50	0,00	224 262,50	
6311005	INDEMNITE D'ASTRENTE	0,00	0,00	234 200,00	0,00	234 200,00	
6311006	INDEMNITE DE RISQUE	0,00	0,00	584 150,75	0,00	584 150,75	
6311007	INDEMNITE SUJETIONS SPESIALES	0,00	0,00	876 226,11	0,00	876 226,11	
6311008	INDEMNITÉ FORFAITAIRE DE FONCTION (IFF)	0,00	0,00	1 460 965,59	7 951,35	1 453 014,24	
6311009	INDEMNITÉ D'INTÉRIM (REPLACEMENT)	0,00	0,00	380 616,27	26 923,18	353 693,09	
6311100	INDEMNITÉ DE CONGÉS ANNUEL	0,00	0,00	10 419 425,51	2 469,98	10 416 955,53	
6311200	INDEMNITÉ DE ZONE	0,00	0,00	7 959 857,66	71,91	7 959 785,75	
6311300	INDEMNITÉ D'UTILISATION DU VÉHICULE	0,00	0,00	23 800,00	0,00	23 800,00	
6311301	INDEMNITÉ DE TRANSPORT	0,00	0,00	574 590,21	756,01	573 834,20	
6311302	INDEMNITÉ DE PANIER	0,00	0,00	7 556 532,92	0,00	7 556 532,92	
6311303	INDEMNITÉ DE RESTAURATION	0,00	0,00	419 800,00	0,00	419 800,00	
6311500	INDEMNITÉ POUR SALAIRES UNIQUES	0,00	0,00	1 593 000,00	1 500,00	1 591 500,00	
6312100	PRIME DE PERMANENCE	0,00	0,00	180 000,00	0,00	180 000,00	
6312101	PRIME DE CAISSE	0,00	0,00	650 604,60	121,16	650 483,44	
6312200	PRIME DE RENDEMENT INDIVIDUEL	0,00	0,00	2 784 208,03	0,00	2 784 208,03	
6312201	PRIME DE RENDEMENT COLLECTIF	0,00	0,00	3 022 618,10	0,00	3 022 618,10	
6312205	PRIME D'INVENTAIRE DE FIN D'ANNÉE	0,00	0,00	176 000,00	0,00	176 000,00	
6312206	PRIME DE BILAN	0,00	0,00	24 750,00	0,00	24 750,00	
6319000	AUTRES PRIMES ET INDEMNITÉS	0,00	0,00	3 621 549,95	6 706,46	3 614 843,49	
6319999	Rémunération du personnel	0,00	0,00	96 257 527,69	1 033 614,73	95 223 912,96	
6340000	RÉMUNÉRATION DE L'EXPLOITANT INDIVIDUEL	0,00	0,00	1 761 182,80	0,00	1 761 182,80	
6349999	Rémunération de l'exploitant individuel	0,00	0,00	1 761 182,80	0,00	1 761 182,80	
	TOTAL A REPORTER	0,00	0,00	1 778 477 250,87	236 927 096,35	1 541 550 154,52	0,00

FILIALE CEREALES LES ZIBANS
ROUTE NATIONAL N°03 EL-KANTAR
EL KANTARA -W- BISKRA

BALANCE GENERALE

PAGE:6

EDITION DU 11/03/2020 9:23

EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18

COMPTES	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES) MVM DU 01/01/18 AU 31/12/18				SOLDE AU 31/12/18	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
	REPORT	0,00	0,00	1 778 477 250,87	238 927 096,35	1 541 550 154,52	0,00
6351100	COTISATIONS SOCIALES	0,00	0,00	24 864 621,16	0,00	24 864 621,16	
638****	Cotisations aux organismes sociaux	0,00	0,00	24 864 621,16	0,00	24 864 621,16	
6370000	ŒUVRES SOCIALES	0,00	0,00	3 198 989,56	0,00	3 198 989,56	
637****	Autres charges sociales	0,00	0,00	3 198 989,56	0,00	3 198 989,56	
8420000	TAXE SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES	0,00	0,00	4 296 734,82	0,00	4 296 734,82	
642****	Impôts et taxes non récupérables sur chiffre d'affaires	0,00	0,00	4 296 734,82	0,00	4 296 734,82	
6451100	DROITS DE TIMBRES	0,00	0,00	29 835,33	0,00	29 835,33	
6451600	TAXE D'APPRENTISSAGE	0,00	0,00	449 550,02	0,00	449 550,02	
6453200	TAXES FONCIERE	0,00	0,00	1 059 895,00	0,00	1 059 895,00	
6459000	AUTRES DROITS,IMPOTS & TAXES	0,00	0,00	276 133,68	0,00	276 133,68	
645****	Autres impôts et taxes (hors impôts sur les résultats)	0,00	0,00	1 815 414,03	0,00	1 815 414,03	
6561100	AMENDES ET PENALITES JUDICIAIRES	0,00	0,00	23 800,00	0,00	23 800,00	
656****	Amendes et pénalités, subventions accordés, dons et libéralités	0,00	0,00	23 800,00	0,00	23 800,00	
6570000	CHARGES EXCEPTIONNELLES DE GESTION COURANTE	0,00	0,00	121 548,80	0,00	121 548,80	
657****	Charges exceptionnelles de gestion courante	0,00	0,00	121 548,80	0,00	121 548,80	
6660000	PERTE DE CHANGE	0,00	0,00	71 462,45	0,00	71 462,45	
666****	Pertes de change	0,00	0,00	71 462,45	0,00	71 462,45	
6811300	DOT AUX AMORTS des Silos	0,00	0,00	7 504 087,56	0,00	7 504 087,56	
6811301	DOT AUX AMORTS des Bâtiments industriels	0,00	0,00	3 772 837,08	0,00	3 772 837,08	
6811302	DOT AUX AMORTS des Bâtiments commerciaux	0,00	0,00	129 121,92	0,00	129 121,92	
6811303	DOT AUX AMORTS des Bâtiments administratifs	0,00	0,00	656 720,64	0,00	656 720,64	
6811504	DOT AUX AMORTS des Bâtiments sociaux	0,00	0,00	406 133,75	0,00	406 133,75	
6811509	DOT AUX AMORTS des Autres bâtiments	0,00	0,00	673 940,61	0,00	673 940,61	
6811501	DOT AUX AMORTS des Matériel et outillage de réception	0,00	0,00	1 089 813,24	0,00	1 089 813,24	
6811502	DOT AUX AMORTS des Matériel et outillage de nettoyage	0,00	0,00	10 486,68	0,00	10 486,68	
6811503	DOT AUX AMORTS des Matériel et outillage de moture (production)	0,00	0,00	26 605 614,15	0,00	26 605 614,15	
6811504	DOT AUX AMORTS des Matériel et outillage de conditionnement	0,00	0,00	2 391 547,80	0,00	2 391 547,80	
6811505	DOT AUX AMORTS des Matériel et outillage de manutention	0,00	0,00	8 000,04	0,00	8 000,04	
6811506	DOT AUX AMORTS des Matériel et outillage hygiène et sécurité	0,00	0,00	37 999,08	0,00	37 999,08	
6811507	DOT AUX AMORTS des Matériel et outillage atelier maintenance	0,00	0,00	125 796,88	0,00	125 796,88	
6811508	DOT AUX AMORTS des Matériel et outillage de laboratoire	0,00	0,00	42 895,20	0,00	42 895,20	
	TOTAL A REPORTER	0,00	0,00	1 856 324 816,32	238 927 096,35	1 619 397 719,97	0,00

FILIALE CEREALES LES ZIBANS
ROUTE NATIONAL N°03 EL-KANTAR
EL KANTARA-W- BISKRA

BALANCE GENERALE

PAGE:7

EDITION DU 11/03/2020 9:23

EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18

COMPTES	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES) MVM DU 01/01/18 AU 31/12/18		SOLDE AU 31/12/18			
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT		
	REPORT	0,00	0,00	1 856 324 816,32	238 927 096,35	1 619 397 719,97	0,00
6811509	DOT AUX AMORTS des Autre Matériel et outillage	0,00	0,00	1 015 345,92	0,00	1 015 345,92	
6811601	DOT AUX AMORTS des Matériel de transport Camion léger	0,00	0,00	444 698,28	0,00	444 698,28	
6811602	DOT AUX AMORTS des Matériel de transport Camion lourd	0,00	0,00	784 908,84	0,00	784 908,84	
6811603	DOT AUX AMORTS des Matériel de transport semi remorque	0,00	0,00	34 078,80	0,00	34 078,80	
6811804	DOT AUX AMORTS des Matériel transport véhicules légers	0,00	0,00	161 245,41	8 611,05	152 634,36	
6811611	DOT AUX AMORTS des Matériel et équipement de bureau	0,00	0,00	410 213,73	2 629,41	407 584,32	
6811612	DOT AUX AMORTS des Matériel et équipement informatique	0,00	0,00	228 954,46	0,00	228 954,46	
6811613	DOT AUX AMORTS des Matériel et équipement télésurveillance (SECURITE)	0,00	0,00	152 995,44	0,00	152 995,44	
6811614	DOT AUX AMORTS des Matériel et équipement de communication	0,00	0,00	43 103,40	0,00	43 103,40	
6811615	Dotation aux amortissement matériel équipement télésurveillance	0,00	0,00	54 203,59	819,06	53 384,53	
6811616	Dotations au amortissements, prov. et pertes de valeur - actifs non courants	0,00	0,00	46 784 742,50	12 059,52	46 772 682,98	
6863200	DOT. AUX PROV.P/PENSIONS ET OBLIG.SIMILAIRES	0,00	0,00	7 143 315,25	0,00	7 143 315,25	
6863201	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs - éléments financiers	0,00	0,00	7 143 315,25	0,00	7 143 315,25	
6810200	PARTICIPATION DES TRAVLLAURS AU BENEFICE DE L'EXERCICE	0,00	0,00	11 117 361,99	0,00	11 117 361,99	
6811617	SOUS-TOTAL	0,00	0,00	11 117 361,99	0,00	11 117 361,99	
6870000	IMPOSITION DIFFEREE ACTIF(produits)	0,00	0,00	2 862 780,55	4 312 099,91		1 449 319,36
6821000	Imposition différée actif	0,00	0,00	2 862 780,55	4 312 099,91		1 449 319,36
6830000	IMPOSITION DIFFEREE PASSIF (charges)	0,00	0,00	1 902 575,79	963 195,00	939 380,79	
6831000	Imposition différée passif	0,00	0,00	1 902 575,79	963 195,00	939 380,79	
6850000	IBS BASES S/RESULTAT DES ACTIVITES ORDINAIRES	0,00	0,00	29 041 506,25	0,00	29 041 506,25	
6851000	Impôts sur les bénéfices basés sur le résultat des activités ordinaires	0,00	0,00	29 041 506,25	0,00	29 041 506,25	
	TOTAL GENERAL	0,00	0,00	1 911 722 104,02	242 214 450,78	1 670 956 972,60	1 449 319,36